

ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМ.ІВАНА ФРАНКА

Г.В. Нашкерська

Фінансовий облік

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

Київ
КОНДОР

2005

УДК 336
ББК 65.052.9(4УКР)2я73
Н37

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів
(Лист №14/18.2 – 1649 від 12.07.05)*

Рецензенти:

Крупка Я.Д. — доктор економічних наук, професор, директор інституту обліку і аудиту Тернопільської академії народного господарства;

Усач Б.Ф. — доктор економічних наук, професор, зав.кафедри обліку і аудиту Львівського банківського інституту

Нашкерська Г.В.

Н37 **Фінансовий облік** : Навчальний посібник. — К.:
Кондор, 2005 р. — 503 с.

ISBN 966-351-022-6

У навчальному посібнику викладено порядок обліку окремих операцій. Структура посібника повністю відповідає освітньо-професійним програмам підготовки бакалавра, спеціаліста і магістра із спеціальності “Облік і аудит” за дисциплінами: “Фінансовий облік І”, “Фінансовий облік ІІ”. У посібнику наведено практичні приклади використання окремих теоретичних положень фінансового обліку, методик обліку та оцінки активів, зобов’язань і операцій підприємства.

Посібник призначений для студентів вищих навчальних закладів економічних спеціальностей, бухгалтерів-практиків, економістів, фінансистів, аудиторів, менеджерів.

ББК 65.052.9(4УКР)2я73

ISBN 966-351-022-6

© Нашкерська Г.В., 2005
© Кондор, 2005

ЗМІСТ

Частина I. Фінансовий облік 1

Тема 1. Основи побудови фінансового обліку	
1.1. Зміст і завдання фінансового обліку.....	9
1.2. Облікова інформація та прийняття економічних рішень.....	12
1.3. Користувачі облікової інформації.....	14
1.4. Суб'єкти господарської діяльності в Україні...	16
1.5. Організація облікової роботи.....	18
1.6. Основні принципи фінансового обліку.....	20
1.7. Нормативне регламентування фінансового обліку.....	27
Тема 2. Вимірювання і оцінка у фінансовому обліку.....	33
2.1. Зміст та необхідність облікових оцінок.....	33
2.2. Оцінка на дату придбання (виготовлення) активів.....	34
2.3. Оцінка на дату передачі (обміну).....	39
2.4. Оцінка з урахуванням зміни вартості грошей у часі.....	41
2.5. Оцінка за ліквідаційною вартістю.....	43
Тема 3. Облік грошових коштів та їх еквівалентів.....	44
3.1. Зміст грошових коштів та їх еквівалентів.....	44
3.2. Облік касових операцій.....	45
3.3. Облік грошових коштів на рахунках у банках..	52
3.4. Облік інших коштів.....	57
3.5. Відображення інформації про рух грошових коштів в облікових регістрах.....	60
Тема 4. Облік довгострокових та поточних фінансових інвестицій	61
4.1. Зміст та види фінансових інвестицій.....	61
4.2. Оцінка фінансових інвестицій.....	65
4.3. Рахунки бухгалтерського обліку та реєстри для відображення інвестицій.....	68
4.4. Облік довгострокових інвестицій у боргові зобов'язання.....	70
4.5. Облік інвестицій в акції.....	75
4.6. Облік поточних інвестицій	77

4.7.	Розкриття інформації про фінансові інвестиції	80
Тема 5.	Облік дебіторської заборгованості	81
5.1.	Зміст дебіторської заборгованості і її групування в обліку.....	81
5.2.	Оцінка дебіторської заборгованості.....	84
5.3.	Облік довгострокової дебіторської заборгованості.....	86
5.4.	Облік поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги.....	87
5.5.	Облік сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості.....	94
5.6.	Облік векселів одержаних.....	104
5.7.	Облік дебіторської заборгованості за розрахунками.....	108
5.8.	Відображення дебіторської заборгованості в облікових регістрах та у примітках до фінансової звітності.....	119
5.9.	Облік витрат майбутніх періодів.....	121
	Додатки.....	123
Тема 6.	Облік основних засобів.....	130
6.1.	Зміст основних засобів та завдання їх обліку...	130
6.2.	Оцінка та групування основних засобів.....	131
6.3.	Документальне оформлення і аналітичний облік основних засобів.....	138
6.4.	Синтетичний облік надходження і вибуття основних засобів.....	140
6.5.	Облік витрат на придбання (спорудження) основних засобів.....	142
6.6.	Облік вибуття основних засобів.....	151
6.7.	Амортизація основних засобів.....	154
6.8.	Облік ремонтів основних засобів.....	165
6.9.	Переоцінка основних засобів.....	167
6.10.	Узагальнення інформації про основні засоби в облікових регістрах.....	171
6.12.	Розкриття інформації щодо основних засобів у примітках до фінансової звітності.....	172

Тема 7. Облік інших необоротних матеріальних активів.....	174
7.1. Синтетичний та аналітичний облік інших необоротних матеріальних активів.....	174
7.2. Облік необоротних малоцінних та швидкозношуваних предметів.....	175
7.3. Особливості обліку інших необоротних матеріальних активів.....	178
Тема 8. Облік нематеріальних активів.....	180
8.1. Зміст і види нематеріальних активів.....	180
8.2. Оцінка та переоцінка нематеріальних активів..	184
8.3. Синтетичний та аналітичний облік надходження і вибуття нематеріальних активів.....	186
8.4. Амортизація нематеріальних активів.....	192
8.5. Відображення нематеріальних активів в облікових регістрах та примітках до фінансової звітності.....	193
Тема 9. Облік запасів.....	195
9.1. Зміст і види запасів, завдання їх обліку.....	195
9.2. Умови визнання запасів.....	198
9.3. Відображення запасів на рахунках бухгалтерського обліку.....	201
9.4. Оцінка запасів при їх надходженні на підприємство.....	207
9.5. Первинний облік запасів.....	213
9.6. Облік запасів на складі у бухгалтерії.....	217
9.7. Синтетичний облік операцій, пов'язаних із надходженням запасів на підприємство.....	219
9.8. Приклади відображення в обліку операцій із придбання запасів.....	221
9.9. Облік та розподіл транспортно-заготівельних витрат.....	226
9.10. Методи оцінки вибуття запасів.....	229
9.11. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку вибуття запасів	234
9.12. Приклади списання виробничих запасів.....	235
9.13. Оцінка запасів на дату балансу.....	238
9.14. Особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів.....	241

9.15. Особливості обліку товарів.....	248
9.16. Інвентаризація запасів та відображення її результатів в обліку.....	254
Тема 10. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції.....	259
10.1. Зміст та підходи до визнання витрат.....	259
10.2. Рахунки для обліку витрат виробництва.....	261
10.3. Облік доходів і прямих витрат операційної діяльності.....	263
10.4. Облік загальновиробничих витрат.....	276
10.5. Облік готової продукції та її реалізації.....	279
10.6. Облік незавершеного виробництва та готової продукції.....	284
10.7. Облік браку у виробництві.....	292
Частина II. Фінансовий облік 2	
Тема 11. Облік зобов'язань за розрахунками з постачальниками та інших поточних зобов'язань.....	295
11.1. Зміст, визнання та оцінка зобов'язань.....	295
11.2. Облік заборгованості, забезпеченої векселями.....	298
11.3. Облік кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги.....	300
11.4. Облік непередбачених зобов'язань.....	306
11.5. Облік розрахунків з учасниками.....	308
Тема 12. Облік короткострокових зобов'язань за розрахунками з банками.....	311
12.1. Зміст кредиту та умови його надання.....	311
12.2. Облік короткострокових позик банку.....	317
Тема 13. Облік розрахунків з оплати праці та соціального страхування.....	320
13.1. Зміст, форми та системи оплати праці.....	320
13.2. Облік особового складу та відпрацьованого часу.....	324
13.3. Визначення заробітку при погодинній та відрядній оплаті праці.....	327
13.4. Облік нарахування заробітної плати та розрахунків з працівниками.....	330

13.5.	Облік утримань із заробітної плати.....	333
13.6.	Облік витрат на відпустки працівників.....	340
13.7.	Розрахунок середньої заробітної плати.....	344
13.8.	Облік розрахунків з органами соціального страхування.....	347
Тема 14.	Облік розрахунків за податками.....	353
14.1.	Синтетичний облік розрахунків за податками...	353
14.2.	Облік податку на додану вартість.....	354
14.3.	Облік єдиного податку.....	361
14.4.	Облік податку з доходів громадян.....	362
Тема 15.	Облік довгострокових зобов'язань та забезпечень..	365
15.1.	Облік довгострокових кредитів банку.....	365
15.2.	Облік зобов'язань за довгостроковими емітованими облігаціями.....	369
15.3.	Облік зобов'язань за операціями з фінансової оренди.....	374
15.4.	Облік забезпечень та непередбачуваних зобов'язань.....	380
Тема 16.	Облік доходів та витрат.....	387
16.1.	Зміст та підходи до визнання доходів.....	387
16.2.	Групування доходів за видами діяльності та рахунки для їх обліку.....	389
16.3.	Визнання та облік доходів від реалізації продукції (робіт, послуг).....	392
16.4.	Облік фінансових доходів.....	399
16.5.	Облік доходів за операціями цільового фінансування.....	406
16.6.	Узагальнення інформації про доходи підприємства	408
16.7.	Зміст та визнання витрат.....	409
16.8.	Моделі бухгалтерського обліку витрат.....	410
16.9.	Облік інших доходів і витрат операційної діяльності.....	412
16.10.	Облік загальноновиробничих витрат.....	424
16.11.	Облік готової продукції та її реалізації.....	428

16.12. Облік інших доходів та витрат операційної діяльності.....	432
16.13. Облік інших доходів та витрат діяльності.....	443
16.14. Облік доходів і витрат надзвичайної діяльності.....	449
16.15. Облік фінансових результатів.....	452
Тема 17. Облік власного капіталу та його змін.....	458
17.1. Зміст власного капіталу та концепції його збереження.....	458
17.2. Структура власного капіталу.....	459
17.3. Облік статутного капіталу в акціонерних товариствах.....	464
17.4. Особливості обліку статутного капіталу у товариствах з обмеженою відповідальністю....	471
17.5. Формування та зміни інших елементів власного капіталу.....	473
Тема 18. Облік податку на прибуток.....	481
18.1. Зміст та необхідність визначення облікового та податкового податку на прибуток.....	481
18.2. Зміст та види податкових різниць.....	483
18.3. Облік оподатковуваних тимчасових різниць...	491
18.4. Облік відстрочених податкових активів та зобов'язань.....	495
18.5. Розкриття відстрочених податкових активів і зобов'язань у фінансовій звітності.....	501

ЧАСТИНА 1.

Фінансовий облік I

Тема 1. Основи побудови фінансового обліку

1.1. Зміст і завдання фінансового обліку

Фінансовий облік можна визначити як систему реєстрації та узагальнення даних про господарську діяльність підприємства, складання фінансової звітності та передавання її зацікавленим користувачам.

Важливими для фінансового обліку є реєстрація та нагромадження всіх операцій, що призвели до зміни майна підприємства, його капіталу та фінансового стану. Однак зібрана таким чином інформація є складною для використання, особливо при значній кількості операцій. Користувачів, як правило, цікавить дуже конкретна інформація, пов'язана з рішеннями, які вони збираються приймати, або про наслідки прийнятих рішень на певну дату. Наприклад, власників може цікавити ефективність та доцільність виготовлення на існуючому обладнанні нового виду продукту, виконання кошторису виготовлення продукції “А”, доцільність отримання позики та інше. Інвесторів цікавить можливість отримання дивідендів та зростання вартості інвестиції у підприємство—об'єкт інвестування. Тому виникає необхідність в обробці облікової інформації: її групуванні, узагальненні та передачі користувачам у доступній формі.

Групування інформації в фінансовому обліку здійснюється з деталізацією, яка б улаштувала всіх користувачів, узагальнення — виходячи з вимог окремих груп користувачів та потреби складання фінансової звітності.

Передача облікової інформації користувачам здійснюється в доступній для них формі : звіти, таблиці, висновки, графіки чи діаграми. Інформація повинна викликати у користувачів довіру : бути точною, достовірною та дохідливою.

У окремих випадках виникає потреба користуватись інформацією попередніх облікових періодів : для проведення перевірок, аналізу ефективності діяльності чи виробництва окремого продукту, здійснення взаємозвірок з кредиторами або дебіторами, нарахування пенсій для працівників. Отже, облікова інформація повинна певний час (в окремих випадках безтерміново) зберігатись на підприємстві.

Таким чином, *фінансовий облік* — це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Мета фінансового обліку тісно пов'язана з метою діяльності підприємства. Оскільки більшість власників підприємств ставлять перед собою за мету отримання максимального прибутку від діяльності, то центральним питанням обліку є визначення фінансових результатів, вивчення умов та затрачених зусиль для їх досягнення.

Метою ведення обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності (прибутки і збитки) та рух грошових коштів підприємства.

Для досягнення *повноти* у процесі фінансового обліку повинні бути виявлені всі господарські операції, що відбулись і призвели до зміни фінансового стану підприємства. Необхідно здійснити їх вимірювання та обчислення, зареєструвати, систематизувати, і нагромадити за певний період таким чином, щоб адміністрація підприємства, його власники та акціонери мали інформацію про ефективність діяльності підприємства в цілому, про виконання окремих угод із тим, щоб своєчасно прийняти рішення щодо доцільності їх реалізації. Якщо окремі господарські операції не будуть виявлені та не відображені в обліку, це призведе до перекручення окремих показників фінансової звітності, внаслідок чого користувачі можуть прийняти необґрунтовані рішення.

Облікова інформація вважається *правдивою*, якщо вона не містить суттєвих помилок та перекручень, які можуть спричинити прийняття користувачами хибних рішень. Наприклад, якщо доходи підприємства, відображені у звітності, завишені або витрати занижені, то результат його діяльності – прибуток буде відображений у значно більшому розмірі, ніж це є насправді. Внаслідок цього інвестори можуть прийняти необгрунтоване рішення про придбання акцій підприємства з метою отримання високих прибутків на вкладений капітал.

Інформація вважається *неупередженою*, якщо вона буде однаково правдивою для усіх груп користувачів: інвесторів, власників та акціонерів, працівників державної податкової адміністрації та інших. Це означає, що використовуючи її, вони приймуть адекватні рішення.

Система фінансового обліку, як правило, надає інформацію про господарські операції при їх завершенні. Після того, як операції відбулись, вони оцінюються, документуються, узагальнюються. За результатами обробки облікової інформації складається фінансова звітність. Паралельно здійснюється попередня оцінка окремих операцій, їх можливих результатів, перспектив зміни економічної системи.

Основними завданнями фінансового обліку є :

- виявлення, вимірювання, реєстрація, систематизація та нагромадження інформації про діяльність підприємства;
- забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів достовірною та своєчасною інформацією про дії та події, що відбулися на підприємстві, наявність і стан активів, зобов'язань та капіталу;
- оцінка ефективності діяльності підприємства;
- формування інформаційної бази для прогнозування діяльності підприємства;
- відображення прав і вимог суб'єктів господарювання та їх зміни;
- подання усієї наведеної інформації у грошовому виміру.

1.2. Облікова інформація та прийняття економічних рішень

Господарська операція — дія або подія, яка викликає зміни у структурі майна підприємства, його доходів або витрат. Усі господарські операції можна згрупувати у такі класи: виробництво, обмін та споживання.

Ряд операцій, що виконуються персоналом підприємства, але не впливають на розмір та структуру майна підприємства, його доходів або витрат в обліку не відображаються.

Завданням фінансового обліку, в першу чергу, є виявлення господарських операцій, їх аналіз, узагальнення та передача особам, зацікавленим в інформації про діяльність підприємства. Отримана в системі фінансового обліку інформація використовується ними за такими напрямками :

1. Для прийняття обґрунтованих стратегічних та поточних рішень.

Стратегічні рішення, що приймаються користувачами на перспективу з метою отримання в майбутньому більших прибутків або доходів можна поділити на такі основні типи:

інвестиційні рішення — рішення про формування певного розміру власного капіталу, який би задовольнив потреби власників та вимоги кредиторів;

рішення про діяльність — вибір виду діяльності, який в умовах наявних обмежених ресурсів та з урахуванням кваліфікації персоналу буде найбільш вигідним;

рішення про просування продукції (робіт, послуг) — визначення оптимальної ціни продукції (робіт, послуг) з урахуванням цін конкурентів, вартості її виготовлення на даному підприємстві, рівнем заповнення ринку та можливостями її просування (можливі витрати на рекламу тощо).

На основі облікової інформації менеджерами підприємств приймаються поточні рішення щодо цін та вигідності окремих угод, проектів, оцінки та переоцінки майна. Тип рішення, яке приймається менеджером, залежить від його рівня в ієрархії управління підприємством, а, отже, і від можливостей в отриманні облікової інформації.

Процес прийняття рішень можна поділити на такі кроки (Рис. 1.1):



Рис. 1.1. Загальна модель прийняття рішень користувачами

Вибір оптимальних рішень серед існуючих альтернатив здійснюється користувачами, виходячи з функції корисності, за якою результат, що має найвищу оцінку, вважається найбільш корисним. При цьому важливими є витрати на пошук оптимального варіанту. Вони повинні бути зіставними з очікуваною корисністю. Результат прийняття рішень залежить також від індивідуальних особливостей користувачів облікової інформації, від їх ставлення до ризику. Чим ризикованішим є прийняте рішення, тим більша потенційна можливість отримання вищих прибутків. Різниця між очікуваними сумами вигравів при виборі альтернативних буде премією за ризик.

2. Виявлення економічного ефекту від прийнятих рішень.

Бухгалтерські звіти, що складаються з різною періодичністю, дозволяють користувачам виявити економічний ефект від прийнятих стратегічних рішень, вплив поточних рішень на реалізацію стратегічних та сукупний ефект від ряду прийнятих рішень на будь-якій стадії їх реалізації. Для цього складаються прогнозні та фактичні кошториси витрат, проводиться аналіз їх виконання, досліджуються фактори, що впливають на відхилення від кошторисів. За даними обліку та звітності здійснюється порівняння фактично отриманих доходів та здійснених витрат і визначається результат діяльності підприємства.

3. Вивчення потреби в майні, його структурі та напрямках формування.

Для забезпечення безперебійної та ефективної діяльності підприємство повинне мати певну кількість майна. При його недостатчі можуть бути перерви в процесах виробництва чи торгівлі, що призводить до додаткових втрат. Наприклад, підприємство займається виробництвом морозива, однак його

виробничих потужностей недостатньо, щоб задовольнити потреби споживачів у теплу пору року. В результаті частину ринку захоплюють конкуренти, до продукції яких споживачі поступово звикають. Підприємство зазнає безсумнівних втрат. При цьому надлишкове нагромадження майна також не корисне на підприємстві, оскільки, по-перше – вилучаються обігові кошти на його придбання; по-друге – з’являються додаткові витрати на його обслуговування. Облік повинен давати відповіді на питання: скільки і яких потрібно підприємству основних засобів, запасів, грошей; чи слід для їх придбання користуватись позиками; якими є борги інших підприємств перед даним на визначений момент і скільки воно заборгувало; якими є рівень механізації та автоматизації виробництва та ефект від їх запровадження.

4. Забезпечення інших інформаційних потреб користувачів.

Інформація, отримана з бухгалтерського обліку, також може використовуватись для:

- оцінки якості управління підприємством;
- оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов’язання;
- визначення забезпеченості виконання зобов’язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства.

1.3. Користувачі облікової інформації.

Фінансовий облік орієнтується в першу чергу на потреби в обліковій інформації користувачів. Інформація, що зберігається в системі бухгалтерського обліку є відкритою для широкого кола користувачів.

Їх можна згрупувати, виходячи з їхніх інформаційних потреб (табл. 1.1). :

Таблиця 1.1.

Групування користувачів облікової інформації та їх інформаційні потреби

Користувачі	Інформаційні потреби.
Акціонери, власники	Фінансові результати діяльності підприємства. Можливість повернення суми інвестицій .

Тема 1. Основи побудови фінансового обліку

Постачальники та кредитори	Можливість своєчасної сплати відсотків за позиками. Своєчасне повернення суми позик.
Працівники	Стабільність діяльності підприємства. Збереження робочих місць, заробітної плати, соціальні гарантії.
Замовники	Своєчасне виконання замовлень за визначеною якістю та цінами.
Уряд	Державне регулювання економіки. Своєчасність і повнота сплати податків.
Громадські організації	Вплив діяльності підприємства на навколишнє середовище, вирішення підприємством соціальних проблем працівників.

Різні групи користувачів облікової інформації мають різні потреби в її обсягу, змісті, деталізації та групуванні показників. Такі відмінності існують також у межах кожної з груп. Наприклад, дрібні акціонери найчастіше зацікавлені в інформації про розподіл дивідендів та можливість їх отримання, власників частіше цікавить інформація про умови та можливість інвестування з метою укрупнення придбаних пакетів акцій та отримання контролю над підприємством; окремих замовників цікавить якість і швидкість виконання замовлень, інших — якість і ціна та ін.

Інформацією про результати діяльності, фінансовий стан підприємства та його зміни користувачів забезпечують фінансові звіти. Багато підприємств публікують свій річний фінансовий звіт. Обов'язковим є опублікування річного звіту у засобах масової інформації тиражем не менше 10 000 екземплярів для відкритих акціонерних товариств, фінансових посередників : банків, інвестиційних компаній та інших учасників фондового ринку. З метою забезпечення більшої довіри до фінансових звітів, що публікуються, вони перевіряються аудитором, які складають висновки про фінансовий стан підприємств та перспективи їх діяльності.

Для задоволення в повній мірі всіх інформаційних потреб користувачів в обліковій інформації слід складати цільові фінансові звіти, розраховані на окремі групи користувачів, або вибрати основну групу, на яку слід орієнтуватися при складанні й поданні фінансової звітності.

Виділення серед перелічених груп користувачів основної, на яку слід орієнтуватися при складанні фінансової звітності та визначенні точних інформаційних потреб в її межах, є склад-

ною проблемою. Перевагу в даному випадку слід надавати зовнішнім користувачам, які мають обмежений доступ до облікової інформації: інвесторам та кредиторам. В ряді країн орієнтація здійснюється на інвесторів та кредиторів, в ряді країн орієнтуються на потреби в інформації урядових структур.

Вирішенням названої проблеми є розширення обсягу та ступеня деталізації інформації у звіті, який одночасно задовольняє інтереси усіх груп користувачів облікової інформації. Однак обсяг фінансової звітності, як правило, є обмеженим, тому подати всю інформацію, яка необхідна користувачам, досить складно. Окрім того, зайва з точки зору окремих користувачів інформація може утруднити їх розуміння фінансової звітності.

У зв'язку з цим обсяг, групування, розкриття та подання інформації у фінансовій звітності слід здійснювати з урахуванням інтересів більшості користувачів облікової інформації.

1.4. Суб'єкти господарської діяльності в Україні

Господарська діяльність в Україні може здійснюватися фізичними особами-підприємцями та юридичними особами.

Фізичні особи, що реєструються як підприємці, можуть займатися будь-якими видами діяльності в межах чинного законодавства, після державної реєстрації в органах виконавчої влади та отримання необхідних дозволів чи ліцензій. За вимогами чинного законодавства вони не подають фінансову звітність, а, отже, ведення бухгалтерського обліку для них не є обов'язковим. Однак для ефективного здійснення господарської діяльності та для потреб складання податкової звітності вони повинні мати інформацію про наявність та використання активів, дебіторську заборгованість та зобов'язання, доходи та витрати. Як правило, приватні підприємці самі здійснюють реєстрацію господарських операцій, здійснюють їх узагальнення, виходячи з власних потреб та з метою складання податкової звітності.

Юридичні особи - суб'єкти господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, складати і оприлюднювати фінансову звітність.

Залежно від форми власності можна виділити такі види підприємств :

- державні ;
- приватні;
- колективні.

Державні – це підприємства, засновані на державній власності.

Підприємство, засноване на власності відповідної територіальної громади, називається комунальним.

Найбільш поширеними є такі організаційно-правові форми підприємств: товариства з обмеженою відповідальністю та акціонерні товариства.

Товариства з обмеженою відповідальністю створюються за рішенням декількох учасників-приватних осіб або приватних та юридичних осіб, однієї фізичної чи юридичної особи. Такі товариства обов'язково повинні створювати статутний капітал, розмір якого визначається реєстраційними документами. Мінімальний розмір статутного капіталу для товариств з обмеженою відповідальністю складає 100 мінімальних заробітних плат. Учасники несуть відповідальність за борги товариства в межах здійснених у статутний капітал внесків. Для ведення обліку господарських операцій учасники або директор підприємства наймають бухгалтера, який крім реєстрації операцій, складання зведених документів та звітності здійснює облік часток-вкладів засновників у статутний капітал, їх змін та нараховує дивіденди. При ліквідації товариства учасники отримують майно за ліквідаційним балансом пропорційно до їхніх вкладів у статутний капітал.

Акціонерні товариства – це товариства, що мають статутний капітал, поділений на визначену кількість акцій рівної номінальної вартості і несуть відповідальність за свої зобов'язання тільки власним майном. Вони можуть бути відкриті (ВАТ) і закриті (ЗАТ). Відкриті акціонерні товариства вільно продають власні акції будь-яким інвесторам, закриті – розміщують лише серед власного персоналу. Мінімальний статутний капітал акціонерного товариства складає 1250 мінімальних заробітних плат. Кількість власників – акціонерів є значно більшою, ніж у товариствах з обмеженою діяльністю, і може сягати декількох тисяч. Обсяг і види діяльності акціонерного товари-

ства є значно більшими, ніж у інших. Веденням бухгалтерського обліку займається декілька (штат) бухгалтерів, обов'язки між якими розподілені за видами діяльності або ділянками обліку. Очолює бухгалтерію головний бухгалтер, який формує методологію бухгалтерського обліку та здійснює розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії.

Бухгалтерія акціонерного товариства займається не тільки веденням бухгалтерського обліку та складанням звітності, але й формуванням кошторисів, оцінкою окремих проектів, підготовкою іншої деталізованої інформації для прийняття оперативних управлінських рішень. Для узагальнення даних управлінського обліку складається внутрішня звітність.

1.5. Організація бухгалтерської роботи

Фінансовий бухгалтерський облік на підприємствах ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до дати ліквідації. Відповідальність за організацію обліку покладається на власника (власників) підприємства або на уповноважену ним особу. Ведення обліку здійснюють бухгалтери, що мають відповідну освіту та навички практичної роботи. Для заняття бухгалтерським обліком, ведення обліку для цілей оподаткування, складання управлінської, фінансової та податкової звітності в Україні не потрібно мати сертифікат та ліцензію.

Кваліфікаційні характеристики професій працівників бухгалтерського обліку наведено у “Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників”, за яким облікові працівники поділяються на три групи :

- керівники (головний бухгалтер, завідуючий відділом бухгалтерського обліку);
- професіонали (бухгалтер з дипломом спеціаліста, бухгалтер);
- фахівці (базова вища освіта відповідного напрямку);
- технічні працівники (касир, обліковець).

Для кожної з груп облікових працівників визначено завдання і обов'язки, які вони мають виконувати, необхідний обсяг знань та кваліфікаційні вимоги.

Бухгалтер може працювати лише на одному підприємстві штатним працівником. Тоді він глибоко знає проблеми дано-

го підприємства, особливості його діяльності і може займатися також складанням кошторисів, гнучких бюджетів, плануванням та прогнозуванням діяльності. Він є посадовою особою, що відповідає за ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. За здійснені порушення він може бути притягнутий до дисциплінарної, матеріальної, адміністративної та кримінальної відповідальності в межах, передбачених чинним законодавством. Однак, знання та практичні навички такого бухгалтера обмежуються досвідом лише конкретного підприємства, він часто погано знає умови діяльності конкурентів і не може оцінити ефективність діяльності підприємства порівняно з іншими аналогічними підприємствами. На великих підприємствах облік веде група бухгалтерів, обов'язки між якими розподіляє головний бухгалтер. Розподіл обов'язків може здійснюватися за структурними підрозділами підприємства (бухгалтер основного цеху, бухгалтер ремонтної майстерні тощо) або за топологічними підрозділами бухгалтерського обліку (основні засоби, грошові кошти, розрахунки тощо). Головний бухгалтер підприємства повинен:

- забезпечувати дотримання на підприємстві єдиних засад ведення обліку і складання фінансової звітності;

- організувати контроль за відображенням операцій на рахунках;

- брати участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачами майна підприємства;

- забезпечити перевірку стану бухгалтерського обліку.

Бухгалтер може вести облік на декількох підприємствах, працюючи індивідуально (штатний працівник, фізична особа-підприємець), або перебуваючи у складі бухгалтерської чи консалтингової фірми. У такому випадку бухгалтер, як правило, веде облік із використанням спеціальних комп'ютерних програм, може порівняти ефективність діяльності підприємства на ринку в порівнянні з іншими, має більший практичний досвід, однак не так глибоко знає проблеми даного підприємства і не займається плануванням його діяльності. Його робота зводиться до реєстрації та документування господарських операцій, узагальнення облікової інформації для потреб фінансового та податкового обліку, а також складання зовнішньої звітності. Якщо ведення обліку здійснюється бухгалтером – приватним

підприємцем або працівником аудиторської (бухгалтерської) фірми, то його неможливо притягнути до адміністративної та кримінальної відповідальності (якщо вона не передбачена умовами договору).

Найбільш професійні бухгалтери можуть працювати аудиторами. Професійну придатність для роботи аудитором підтверджує кваліфікаційний іспит, який приймає Аудиторська Палата України. До програми іспиту включено теоретичний матеріал із фінансового, управлінського і податкового обліку, основ підприємництва, юриспруденції, із теорії та практики аудиту. Для успішного складання іспиту потрібно також освоїти чинне податкове та цивільне законодавство. За умови складання іспиту аудитор може зареєструвати аудиторську фірму і повинен отримати свідоцтво про включення у реєстр, що дозволяє займатись цим видом діяльності.

Аудиторські фірми можуть також займатися веденням обліку та складанням звітності, проте більшу частину своїх доходів вони отримують за проведення аудиту фінансової звітності (підтвердження), консультацій з питань фінансового та податкового законодавства, страхування, проведення економічного аналізу тощо.

За умови, що фінансова звітність підприємства не оприлюднюється, власник або керівник підприємства може самостійно займатися веденням обліку та складанням звітності. Наприклад, підприємець-фізична особа, що займається будь-якою діяльністю, не повинен складати і подавати фінансову звітність, може вести бухгалтерський облік самостійно.

Спеціальну підготовку повинні отримати бухгалтери, що працюють у бюджетній та банківській сферах.

1.6. Основні принципи фінансового обліку

Побудова фінансового обліку та фінансової звітності підприємств здійснюється з урахуванням ряду принципів, визначених Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Законом визначено необхідність використання підприємствами таких основних принципів:

- автономності;

Тема 1. Основи побудови фінансового обліку

- безперервності діяльності;
- періодичності;
- історичної (фактичної) собівартості;
- обачності;
- нарахування та відповідності доходів та витрат;
- повного висвітлення;
- послідовності;
- превалювання сутності над формою;
- єдиного грошового вимірника.

Принцип автономності передбачає, що кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від своїх власників. У зв'язку з цим особисте майно та зобов'язання не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства. Одночасно юридична особа розглядається як суб'єкт господарювання, що здійснює організацію діяльності та керівництво нею, контролює наявні ресурси та залучає при потребі нові, відповідає за борги та результати діяльності (наявність прибутків чи збитків). Юридична особа може розглядатись як окреме підприємство, його частина або група підприємств, що входять до складу юридичної особи (філії, відокремлені підрозділи).

Виходячи з принципу автономності, побудову обліку слід здійснювати на кожному відокремленому підрозділі, філії та на підприємстві в цілому. В даному випадку обмежується коло внутрішніх користувачів, а отже, і їх потреби в обліковій інформації. Складання фінансової звітності здійснюється в межах юридичної особи. Якщо юридична особа складається з кількох підприємств або філій, то в такому випадку складається зведена або консолідована звітність.

Власник (акціонер) може мати на підприємстві рахунок, що визначає розмір внесеного капіталу (або заборгованість за оголошеними зобов'язаннями внести капітал), а також рахунок зобов'язань підприємства за нарахованими, але не виплаченими дивідендами.

За принципом безперервності діяльності підприємства, підприємство вважається створеним на невизначений термін. Це означає, що підприємство буде працювати досить довго, щоб виконати очікувану ціль його створення, усі наявні поточні зобов'язання та такі, що виникатимуть протягом усього періоду його діяльності. Для того, щоб користувачі облікової

інформації могли прийняти обґрунтовані рішення на базі складеної фінансової звітності, вони повинні мати інформацію за декілька облікових періодів, яка дозволить їм оцінити перспективи діяльності підприємства. Принцип безперервності діяльності підтримує принцип історичної собівартості, за яким активи на балансі повинні оцінюватись за сумою витрат на їх придбання, а не за ліквідаційною вартістю. Якщо у власників чи адміністрації з'являються наміри або припущення щодо згортання або припинення діяльності підприємства, то оцінка його активів та зобов'язань здійснюється за вартістю можливої швидкої ліквідації за вирахуванням витрат на ліквідацію.

Наприклад, у наступному звітному періоді завершується термін дії ліцензії підприємства, що дозволяє йому займатися продажем лікарських препаратів. Власник підприємства не вважає за доцільне продовжувати термін дії ліцензії. На кінець поточного кварталу підприємство має на балансі такі активи: основні засоби за залишковою вартістю 5 000 грн., первісною 10 000 грн., знос – 5 000 грн., нематеріальні активи за залишковою вартістю 200 грн., первісною – 2 000 грн., знос складає 1 800 грн., товари, історична собівартість і вартість придбання яких складає 60 000 грн. Отже, активи підприємства рахуються на балансі за історичною собівартістю. У випадку припинення діяльності активи слід переоцінити вартістю можливої ліквідації. Ринкова вартість основних засобів складає 7 000 грн., нематеріальних активів – 0 грн., товарів – 80 000 грн.

Отже, вартість активів за балансом після їх переоцінки складає 87 000 грн. (до переоцінки – 65 200 грн.) можливі витрати на ліквідацію – 6300 грн. Отже, реальна ліквідаційна вартість активів – 80 700 грн.

Принцип періодичності передбачає можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності. Використання цього принципу дозволяє визначати результати операцій після того, як вони були завершені (на кінець облікового періоду), що значно спрощує облікову роботу. Значно складніше визначити результат за операціями, які ще не відбулися.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Для новостворених підприємств перший звітний період не може бути менший, ніж дванадцять місяців,

і більший, ніж п'ятнадцять місяців. Для підприємств, що ліквідуються, звітним є період з початку року до дати прийняття рішення про ліквідацію. Річна звітність підприємства складається станом на 31 грудня поточного року.

Підприємства також повинні подавати проміжну звітність станом на кінець кожного кварталу. Вона включає баланс та звіт про фінансові результати. Проміжна звітність складається за тими самими формами балансу та звіту про фінансові результати, що й річна, з використанням аналогічних оцінок і групувань.

Принцип історичної (фактичної) собівартості. При оцінці активів підприємства, створеного на невизначений період, перевага надається історичній собівартості. Вона формується, виходячи з витрат на виробництво та придбання активів і є найточнішою їх оцінкою на момент їх придбання. Вважається, що активи купуються підприємством за найнижчою з вартостей, що є на ринку на даний вид активів при відповідних властивостях. Подальше значне зниження їх вартості порівняно з ринковою свідчить або про значний рівень науково-технічного прогресу або про недалекоглядність менеджерів, що здійснили це придбання.

За П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” до собівартості придбання активів включаються:

- ціна придбання (за мінусом отриманих торговельних знижок);
- мито, непрямі податки (за винятком тих, що не підлягають відшкодуванню);
- витрати на перевезення активів, навантаження та розвантаження;
- витрати на доведення активів до стану, придатного для використання
- інші витрати, пов’язані з придбанням цих активів (комісійні, послуги брокерів тощо).

Наприклад, підприємство придбало матеріали, вартість яких вказана в рахунку постачальника – 12 000 грн., в тому числі податок на додану вартість (ПДВ). Витрати на доставку матеріалів не включаються до їх ціни та не відшкодовуються (повертаються) постачальником і складають 1 200 грн. (в тому числі ПДВ). Витрати на навантаження-розвантаження, про-

ведене власними силами, складають 400 грн. В обліку придбані матеріали будуть відображатись за історичною собівартістю – 11400 грн.

$$(12000 - 2\ 000) + (1200 - 200) + 400 = 11400 \text{ (грн.)}$$

Однак, якщо історична собівартість поточних активів (запасів) є суттєво вищою від ринкової вартості активів, вони переоцінюються за нижчою з оцінок, за умови існування відповідного ринку даного виду активів. Тоді перевага надається принципу обачності.

За *принципом обачності* підприємство повинно використовувати в бухгалтерському обліку оцінки, що запобігають завищенню активів і доходів та заниженню зобов'язань і витрат підприємства. При цьому витрати слід відобразити як можна швидше, а доходи – якомога пізніше. Якщо підприємство очікує отримання додаткових витрат або збитків, їх слід відобразити в примітках до фінансової звітності, тоді як очікувані, але не отримані доходи відображати не слід.

Наприклад, за укладеною угодою здійснюється відвантаження підприємством "А" готової продукції підприємству "В". У випадку несплати підприємством В за отримані матеріали у 10-денний термін, підприємство "А" нараховує пеню у розмірі 0,1% за кожен день прострочення. Однак, якщо у підприємства "В" складний фінансовий стан і воно не в змозі заплатити за матеріали, то підприємству "А" за принципом обачності не слід завищувати свої доходи на розмір нарахованої пені, яка, можливо, не буде сплачена.

Використання принципу обачності призводить до відображення активів за найнижчою з можливих вартостей і прибутків у найменшій з можливих розрахункових сум.

Зміст принципів нарахування та відповідності доходів і витрат полягає в тому, що доходи і, відповідно, пов'язані з ними витрати визнаються у періоди, коли були отримані доходи і здійснені витрати, незалежно від руху грошових коштів.

Бухгалтерський облік, що ведеться на грошовій основі, передбачає реєстрацію операцій лише тоді, коли відбулася сплата грошових коштів. Доходи вважаються отриманими лише тоді, коли гроші отримані, а витрати визнаються лише при сплаті грошей. Використання цього методу суперечить загальноприйнятим бухгалтерським принципам і не дає точного

відображення активів, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства, оскільки господарські операції відображаються не тоді, коли вони фактично відбулись.

При використанні принципу нарахування до доходів звітного періоду відносяться доходи, визнані у тому періоді, коли господарська операція, пов'язана з їх отриманням, відбулася. Наприклад, це доходи по відвантаженій у звітному періоді продукції, за яку покупці вже оплатили; доходи по відвантаженій у звітному періоді продукції, не оплаченій покупцями.

Витрати за принципом нарахування визнаються тоді, коли вони фактично були здійснені і за принципом відповідності – лише у зв'язку з отриманими доходами. Отже, відповідність доходів і витрат у звітному періоді досягається за умови, коли ми визнаємо не всі витрати, фактично здійснені у звітному періоді, а лише ті з них, які були здійснені для отримання фактично визнаних у цьому ж періоді доходів.

Наприклад, підприємство у березні 2003 року отримало аванс від замовника у сумі 15 000 грн., ціна одиниці продукції 10 грн., собівартість – 9 грн. За умовами договору у звітному місяці було відвантажено 1 000 продукції. Фактично виготовлено у звітному періоді 1300 одиниць продукції.

Отже, у березні 2000 року підприємство повинно визнати дохід у сумі 10 000 грн. (10 грн. x 1 000) і собівартість реалізованої продукції – 9 000 грн. (9 грн. x 1 000). Решту виготовленої у звітному періоді продукції, що не була реалізована, слід відобразити у складі активів за собівартістю виготовлення – 2 700 грн. (9 грн. x 300).

Залишок отриманого авансу (5 000 грн.) буде відображений у складі зобов'язань підприємства.

Достовірність фінансової звітності досягається за умови *повноти висвітлення* усіх господарських операцій, що відбулися у звітний період, їх фактичних та потенційних наслідків, здатних вплинути на рішення користувачів облікової інформації. Тому, окрім визначених форм фінансової звітності, підприємства складають пояснення (примітки) до неї, які допомагають користувачам краще зрозуміти зміст окремих подій, що вже відбулися або мають відбутися на підприємстві після дати складання балансу. Наприклад, дивіденди за звітний пе-

ріод, які будуть оголошені після дати балансу, слід розкривати у примітках до фінансових звітів.

Розкриттю у примітках підлягає також облікова політика підприємства.

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

Облікова політика формується підприємством з метою найбільш достовірного відображення в обліку активів, зобов'язань, капіталу, господарських процесів та їх наслідків. Облікова політика повинна залишатися незмінною, окрім випадків зміни чинного законодавства чи умов діяльності підприємства.

Дотримання постійності використання обраної облікової політики та визначення впливу її змін на фінансовий стан підприємства вимагає *принцип послідовності*.

Зміна обраної підприємством облікової політики можлива лише у випадках, обумовлених окремими П(С)БО, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності. Якщо підприємство вирішило змінити визначену ним оцінку запасів в межах варіантів, передбачених П(С)БО, воно повинне здійснити відповідні розрахунки, що показують вплив зміни методу оцінки на його фінансовий стан.

Дотримання протягом різних облікових періодів однакових принципів, методів і процедур сприятиме отриманню *порівнюваної* облікової інформації, яка дозволить приймати обґрунтовані рішення користувачами. Якщо у різні періоди підприємством будуть використані різні групування, оцінки, методи обліку, то отримана інформація стане незіставною і буде досить складно виявити вплив на результати діяльності підприємства зовнішніх факторів – зміни цін, зміни умов діяльності конкурентів та ін.

Усі операції повинні обліковуватися відповідно до їх *сутності*, а не лише виходячи з *юридичної форми*. Зміст господарських операцій або подій не завжди впливає з їх юридичної форми. Наприклад, якщо підприємство передало об'єкт основних засобів (автомобіль) іншому підприємству на умовах оренди з подальшим викупом (фінансового лізингу), то недостатньо розглядати наведену операцію як продаж автомобіля з відстроченням платежу. Ця операція з економічної точки зору є

операцією надання кредиту, отже доцільно передбачити отримання застави на випадок того, якщо покупець передумає придбати автомобіль при завершенні строку оренди (наприклад, якщо автомобіль потрапить в автокатастрофу і його ремонт буде коштувати дуже дорого).

Принцип єдиного грошового вимірника вимагає вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності у єдиній грошовій формі. Окремі операції відображаються в бухгалтерському обліку з використанням різних вимірників, однак для потреб узагальнення облікової інформації використання грошового вимірника є необхідним. Використання грошової оцінки також має деякі недоліки. Це обумовлено постійною зміною цін, за якими операції та їх наслідки відображаються в обліку. Тому слід періодично проводити переоцінку активів та раніше здійснених операцій.

Якщо на дату звітності операція не може бути достовірно оцінена, то вона відображається поза балансом.

1.7. Нормативне регламентування бухгалтерського обліку

Залежно від традицій, існуючої практики ведення бухгалтерського обліку та рівня регламентування можна виділити такі його основні моделі * :

1. Британо-американська.
2. Континентальна.
3. Південноамериканська.
4. Інші.

Основною рисою британо-американської моделі є її орієнтація на інформаційні потреби інвесторів та кредиторів. Бухгалтерський облік практично не регламентується законодавчо. Основні принципи розвитку цієї моделі були розроблені у США, Великобританії та Нідерландах. У цих країнах є добре

* *Мюллер Г., Гернон Х., Мишк Г.* Учет: международная перспектива : Пер. с англ.— 2-е изд., стереотип.- М.: Финансы и статистика.— 1996.— С.— 26 — 28.

розвинуті ринки цінних паперів, система професійної освіти як бухгалтерських працівників, так і користувачів облікової інформації. Наприклад, в США існують такі основні організації, що внесли значний вклад в розвиток бухгалтерського обліку: Рада з питань фінансового обліку (1973 р.), Американський інститут дипломованих бухгалтерів-експертів (кін. XIX ст.), Комісія в справах бірж та цінних паперів (1933 р.), Американська асоціація обліковців (1812-1814 р. р.), Інститут фінансових працівників. Перелічені організації займаються розробкою та вдосконаленням стандартів бухгалтерського обліку, вивченням і узагальненням існуючої практики бухгалтерського обліку та їх поширенням, підвищенням кваліфікації бухгалтерів і сертифікацією професійних бухгалтерів.

У країнах, що використовують континентальну модель, бухгалтерський облік значною мірою регламентується законодавством. При його веденні керуються затвердженими Стандартами та Планом рахунків. Головна орієнтація обліку – на задоволення потреб держави в особі податкових органів. За такою моделлю побудований облік у більшості країн Європи та в Японії.

Південноамериканська модель має деякі риси континентальної, зокрема це орієнтація облікової інформації на потреби державних органів. Її особливістю є коригування облікових та звітних даних на темпи інфляції. Використовується більшістю країн Південної Америки.

Серед інших моделей, що набули розвитку, можна виділити інтернаціональну модель. Вона використовується країнами та окремими транснаціональними корпораціями, які керуються при побудові бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО).

Має свої особливості також ісламська модель обліку. Наприклад, в ісламських країнах забороняється отримання дивідендів заради власного збагачення.

Проведений огляд моделей дозволяє скласти висновок, що облікова система України є найбільш наближеною до континентальної. Вона має такі основні риси:

1. Правове регулювання ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності визначається Законом Украї-

Тема 1. Основи побудови фінансового обліку

ни “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 року № 996-XIV.

2. При веденні обліку окремих операцій, групуванні, оцінці та відображенні операцій в звітності слід керуватись Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку П(С)БО, затвердженими Міністерством фінансів України.

3. Нагромадження та групування облікової інформації в межах рахунків бухгалтерського обліку здійснюється відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 року № 291).

4. Значний вплив на побудову облікової системи податкової політики держави.

Дія закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (далі Закон) поширюється на всіх юридичних осіб, незалежно від форми власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Законом визначено:

- загальні положення та основні принципи побудови бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- порядок державного регулювання бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- порядок організації та методологія ведення бухгалтерського обліку;
- загальні вимоги і принципи складання фінансової звітності.

Державне регулювання бухгалтерського обліку фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України з метою:

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

Як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України створено Методологічну раду з бухгалтерського обліку, яка

складається з висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, представників Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України, Аудиторської Палати України та інших громадських організацій.

Метою діяльності Методологічної ради є:

– організація розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

– удосконалення організаційних форм та методів бухгалтерського обліку в Україні;

– методологічне забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;

– розробка рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) – це нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи і методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що не суперечить міжнародним стандартам.

Міністерством фінансів України зареєстровані і підлягають реєстрації такі П(С)БО (табл. 1.2):

Таблиця 1.2.

Перелік П(С)БО та дати їх затвердження

№ з/п.	Назва положення (стандарту) бухгалтерського обліку	Дата затвердження
1.	Загальні вимоги до фінансової звітності	03.99
2.	Баланс	03.99
3.	Звіт про фінансові результати	03.99
4.	Звіт про рух грошових коштів	03.99
5.	Звіт про власний капітал	03.99
6.	Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах	05.99
7.	Основні засоби	11.2000
8.	Нематеріальні активи	11.2000
9.	Запаси	10.99
10.	Дебітори	10.99
11.	Зобов'язання	01.2000
12.	Фінансові інвестиції	04.2000
13.	Фінансові інструменти	11.2001
14.	Оренда	07.2000

Тема 1. Основи побудови фінансового обліку

15.	Дохід	11.99
16.	Витрати	12.99
17.	Податок на прибуток	12.2000
18.	Будівельні контракти	04.2001
19.	Об'єднання підприємств	07.99
20.	Консолідована фінансова звітність	07.99
21.	Вплив зміни валютних курсів	08.2000
22.	Вплив інфляції	02.2002
23.	Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін	06.2001
24.	Прибуток на акцію	07.2001
25.	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва	02.2000
26.	Виплати працівникам	10.2003
27.	Діяльність, що припиняється	11.2003

Основою для складання наведених П(С)БО слугували Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, розроблені комітетом з Міжнародних стандартів обліку (Великобританія) та затверджені за процедурами, визначеними Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ) (США). Міністерство фінансів продовжує розробку ряду П(С)БО, у яких буде висвітлюватися порядок розкриття, оцінки та відображення ряду господарських операцій та враховано особливості окремих видів діяльності.

Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) був створений з метою розробки універсальних стандартів бухгалтерського обліку, які б могли використовуватись у всіх країнах світу. На сьогодні КМСБО розроблено і затверджено 39 МСБО, а також дано 18 тлумачень до МСБО. КМСБО діє у відповідності до Конституції, затвердженої членами комітету 11 жовтня 1992 року. Конституція визначає такі основні цілі КМСБО :

1. Розробка міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, яких будуть дотримуватись, складаючи фінансові звіти, усі країни, та сприяння їх запровадженню.

2. Вдосконалення та гармонізація норм і стандартів бухгалтерського обліку.

Членами КМСБО можуть бути представники всіх професійних бухгалтерських організацій, що є членами Міжнародної федерації бухгалтерів.

Міжнародна федерація бухгалтерів була створена в 1977 році. Основна мета її діяльності – підняття престижу та розви-

ток бухгалтерської професії, підвищення кваліфікації практикуючих бухгалтерів.

Членами МФБ є професійні бухгалтерські організації із близько 150 країн світу, у тому числі й Україна, що стала асоційованим членом МФБ у травні 2000 року.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку мають універсальний характер і можуть використовуватись при побудові обліку та фінансової звітності без змін або слугувати основою для розробки національних стандартів бухгалтерського обліку, як це сталося в Україні.

Для кращого розуміння стандартів Міністерством фінансів України буде здійснюватися їх тлумачення.

Наведені положення (стандарти) бухгалтерського обліку використовуються усіма підприємствами, організаціями та установами України. *Банки та бюджетні організації використовують у своїй діяльності лише окремі положення (стандарти), що обумовлено специфікою їх діяльності.*

Тема 2. Вимірювання і оцінка у фінансовому обліку

2.1. Зміст та необхідність облікових оцінок

Майно та господарські операції підприємства підлягають вимірюванню та оцінці. Вимірювання здійснюються у натуральних показниках: грамах, кілограмах, центнерах, тоннах, штуках, людино-годинах, людино-днях тощо.

Однак для визнання майна, зобов'язань та господарських операцій у фінансовій звітності необхідною умовою є можливість їх оцінки у грошовому вираженні.

Оцінка — це процес визначення вартості об'єктів у грошовому вираженні, проведений таким чином, щоб її можна було використати як для окремих об'єктів бухгалтерського обліку, так і для їх груп.

Грошова оцінка об'єктів бухгалтерського обліку здійснюється за принципом єдиного грошового вимірника, що вимагає вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці — у гривні. Отже, якщо підприємство здійснює операції з іноземною валютою або в іноземній валюті, то в бухгалтерському обліку їх реєстрація здійснюється за курсом Національного банку на дату здійснення операції чи на звітну дату.

Однак досить часто користувачам для прийняття рішень необхідна інша інформація: про розмір виробничих площ, про потужність обладнання та очікувані терміни його служби. Якщо виникає потреба в такій інформації, вона розкривається у примітках до фінансової звітності.

При оцінці активів перевага надається їх історичній (фактичній) собівартості, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

Оцінки в бухгалтерському обліку здійснюються:

— на дату придбання активів або виникнення зобов'язань;

– на дату передачі (обміну).

Наведені види оцінки обумовлюються тим, що підприємство одночасно працює на двох ринках : купівлі і продажу, ціни на яких навіть для тих самих активів можуть відрізнятись. Наприклад, підприємство купило товари, собівартість придбання яких складає 12 грн. за одиницю і продало їх за 17 грн. за одиницю на ринку продажу.

Ціна продажу активу може відрізнятись від придбання через втрату активом вартості, інфляцію, зростання цін, фізичний чи моральний знос. Наприклад, підприємство придбало токарний верстат, вартість якого (включаючи витрати на придбання) склали 8 250 грн. для заточування деталей. Через 2 роки експлуатації було прийняте рішення про продаж верстата. Ціна його реалізації склала 5 200 грн. Вартість верстата на ринку продажів зменшилася порівняно з вартістю придбання, оскільки за час його використання підприємством він зазнав фізичного зносу (2 роки експлуатації) та морального (за 2 роки на ринку з'явилися нові моделі) зношення.

В умовах зміни цін або інфляції активи, що утримуються на балансі підприємства, підлягають дооцінці. Окремими П(С)БО визначено, що дооцінка можлива лише для необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів). Оборотної активи оцінюються переважно за собівартістю придбання.

Оцінка капіталу підприємства залежить від оцінки його активів та зобов'язань.

2.2. Оцінка на дату придбання (виготовлення) активів

Оцінка на дату придбання включає суму всіх переданих підприємством грошових коштів чи матеріальних цінностей. Загальна сума здійснених витрат за придбання права власності і використання активу складає його собівартість або первісну вартість.

Первісна вартість активу складається з таких витрат:

– суми, сплачені постачальникам (за винятком непрямих податків, що відшкодовуються підприємству);

Тема 2. Вимірювання і оцінка у фінансовому обліку

- реєстраційні збори, державне мито;
- ввізне мито;
- суми непрямих податків, що не відшкодовуються підприємству;
- витрати на транспортування, включаючи страхування ризиків перевезення;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням активів та доведенням до стану, у якому вони придатні до використання у запланованих цілях.

Наприклад, підприємство придбало вантажний автомобіль для здійснення вантажних перевезень у межах України. Сплачено постачальникові за автомобіль – 36 000 грн., в тому чисті податок на додану вартість (ПДВ) – 6000 грн. Витрати на державну реєстрацію автомобіля складають 20 грн., витрати на його регулювання перед першим виїздом в рейс – 500 грн. Первісна вартість автомобіля, за якою його слід оприбуткувати на баланс, складе 30520 грн. ($36\,000 - 6000 + 20 + 500$).

При придбанні активів за грошові кошти їх собівартість повинна бути мінімальною для покупця. Покупець приймає правильне (оптимальне) рішення щодо придбання активу визначених характеристик за запропоновану мінімальну ціну. Ціна придбання активу може бути перевірена з метою визначення оптимальності прийнятого рішення. Вона вказує на реальну вартість активу на дату його придбання.

Якщо активи отримуються в обмін на інші немонетарні (негрошові) активи або безоплатно, їх оцінка здійснюється за справедливою вартістю.

Справедлива вартість – це вартість, за якою можуть бути обміняні активи між незалежними, зацікавленими та обізнаними сторонами.

Оцінка об'єктів при негрошовому обміні залежить від того, чи є ці об'єкти подібними.

Подібними вважаються об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість. Отже, об'єкти, що відрізняються за функціональним призначенням або за справедливою вартістю, вважаються неподібними.

Розглянемо приклад обміну подібними активами.

Наприклад, підприємством було проведено обмін 12 листів сталі нержавіючої листової діаметром 6 мм, розміром

1,5 x 2 м на 12 листів сталі листової діаметром 8 мм, розміром 1,5 x 2 м. Балансова вартість листів діаметром 6 мм склала 112 грн./шт., справедлива – 110 грн./шт., балансова вартість отриманих листів діаметром 8 мм – 114 грн./шт., справедлива – 110 грн./шт. Отримані матеріали оприбутковуються на склад за справедливою вартістю – 102 грн./шт. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих активів включається до складу витрат звітного періоду. Отже, внаслідок проведеного обміну вартість матеріалів, що будуть відображені за балансом, – 1320 грн.(110 x 12). Різниця між балансовою і справедливою вартістю, яка буде відображена в складі витрат, – 24 грн.((112-110) x 12).

За умови, що балансова вартість переданих запасів є нижчою від їх справедливої вартості, то вони приймаються до обліку за балансовою вартістю.

При обміні активами, неподібними функціональним призначенням або справедливою вартістю, первісною вартістю придбаних активів вважається справедлива вартість отриманих запасів.

Справедлива вартість придбаних підприємством ідентифікованих активів і зобов'язань наведена в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1
Визначення справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів

Користувачі	Інформаційні потреби.
Акціонери, власники	Фінансові результати діяльності підприємства. Можливість повернення суми інвестицій .
Постачальники та кредитори	Можливість своєчасної сплати відсотків за позиками. Своєчасне повернення суми позик.
Працівники	Стабільність діяльності підприємства. Збереження робочих місць, заробітної плати, соціальні гарантії.
Замовники	Своєчасне виконання замовлень за визначеною якістю та цінами.
Уряд	Державне регулювання економіки. Своєчасність і повнота сплати податків.
Громадські організації	Вплив діяльності підприємства на навколишнє середовище, вирішення підприємством соціальних проблем працівників.

Тема 2. Вимірювання і оцінка у фінансовому обліку

3.2. Незавершене виробництво	Ціна реалізації готової продукції за вирахуванням витрат на завершення, реалізацію та надбавки (прибутку), розрахованої за розміром прибутку аналогічної готової продукції
3.3. Матеріали	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання)
Основні засоби	
4.1. Земля та будівлі	Ринкова вартість
4.2. Машини та устаткування	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
4.3. Інші основні засоби	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
5. Нематеріальні активи	Поточна ринкова вартість. За відсутності такої вартості – оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації
6. Чисті активи або зобов'язання за пенсійними програмами з передбаченими виплатами	Теперішня (дискontована) сума належних виплат пенсій за вирахуванням справедливої вартості будь-яких активів пенсійної програми
7. Податкові активи та зобов'язання	Сума податкових пільг чи податків, що підлягають сплаті, які виникають унаслідок об'єднання підприємств
8. Поточні та довгострокові зобов'язання	Теперішня (дискontована) сума, яка має виплачуватися при погашенні заборгованості, визначеної за відповідними поточними відсотковими ставками. Дискontування не здійснюється для короткострокових зобов'язань, якщо різниця між номінальною сумою зобов'язання та дискontованою сумою є несуттєвою (менше 5% номінальної вартості)
9. Несприятливі контракти та інші ідентифіковані зобов'язання	Теперішня (дискontована) сума, яка підлягає сплаті при погашенні зобов'язання, визначення за відповідною поточною відсотковою ставкою.

Ідентифіковані активи та зобов'язання – придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу, визначених П(С)БО 2 “Баланс”.

Справедлива вартість активів не може бути самостійною оцінкою і визначається в порівнянні до вартості обмінюваних об'єктів.

Активи, виготовлені підприємством (готова продукція, основні засоби), виконані роботи чи надані послуги оцінюються за собівартістю виготовлення або нормативними витрата-

ми. Для визначення фактичної собівартості активів використовують *калькуляцію*. Калькуляцію складають за окремими об'єктами обліку в розрізі статей витрат. Процес визначення собівартості активу називається калькулюванням. Підприємство може використовувати різні способи калькулювання продукції, робіт, послуг. Усі вони зводяться до відповідної грошової оцінки об'єктів обліку.

До виробничої собівартості продукції включаються :

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Перелічені статті калькуляції для цілей управлінського обліку є більш деталізованими. Наприклад, калькуляція собівартості продукції містить повний перелік матеріалів, які використовуються, а також їх кількість та вартість, суму витрат на оплату праці та на соціальні заходи, суму загальновиробничих витрат.

Не включаються до собівартості виготовлених підприємством активів витрати, які безпосередньо не можна пов'язати з їх виробництвом. Наприклад, витрати на відсотки за позиками, отриманими для придбання матеріалів, витрати на послуги банків, витрати управління підприємством, на збут та інші. Такі витрати називаються витратами періоду і списуються у ті періоди, коли фактично вони були здійснені.

Оцінка продукції за нормативними витратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлюються підприємством, виходячи з нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Нормальні рівні використання активів визначаються, виходячи з ринкових цін та умов. До собівартості продукції в умовах використання нормативних витрат не відносяться продуктивні (надлишкові): перевитрата матеріалів, допущений брак, витрати на його виправлення, перевищення їх порівняно з середньоринковими. Наднормативні витрати не відносяться до собівартості виготовленої продукції чи до витрат майбутніх періодів. Вони включаються до собівартості реалізованої продукції у періоді, коли були здійснені, тобто відносяться до витрат періоду. Наприклад, нормативні витрати

Тема 2. Вимірювання і оцінка у фінансовому обліку

підприємства на виробництво 1 годинника складають: прямі витрати на матеріали – 42 грн., прямі витрати на оплату праці – 51 грн., інші прямі витрати (відрахування на соціальне страхування, амортизація основних засобів та нематеріальних активів) 34 грн., загальновиробничі витрати – 38 грн. Отже, нормативні витрати на виробництво 1 годинника на підприємстві складають 165 грн. Фактичні витрати на виробництво у звітному періоді склали:

- витрати на прямі матеріали – 46 грн.
- прямі витрати на оплату праці – 54 грн.
- інші прямі витрати – 34 грн.
- загальновиробничі витрати – 42 грн.

Фактична собівартість виготовлення годинника – 176 грн.

Наднормативні витрати на виробництво 1 годинника склали 11 грн. Їх причиною були здійснені додаткові витрати на виправлення допущеного браку. Ці витрати є непродуктивними і не будуть віднесені на собівартість виготовленої продукції, яка оприбутковується на склад, а списані на собівартість реалізації. Використання концепції нормативних витрат дозволяє виключити витрати, обумовлені неефективною діяльністю підприємства.

Недоліком оцінки активів за собівартістю є зміна цієї вартості з плином часу. Якщо підприємством нагромаджено значні запаси оборотних активів, то з часом їх вартість знижується через псування, зниження ціни, застаріння, неможливість використання на виробництві. Навіть в умовах незмінності цін відбувається їх моральне старіння та фізичне зношення (необоротних активів).

2.3. Оцінка на дату передачі (обміну) активів

Враховуючи зміну вартості активів з плином часу, втрату споживної вартості (корисності), фізичне та моральне старіння, здійснюють їх оцінку на дату балансу (на дату складання фінансової звітності). Оцінка на дату балансу є наближеною до ринкової вартості активів, тобто до вартості їх можливого продажу. Часто вона не включає витрат на продаж.

При оцінці оборотних активів на дату балансу використовують правило нижчої оцінки. Його зміст полягає в тому, що

активи оцінюють за нижчою з можливих вартостей — історичною (вартістю придбання) або чистою вартістю реалізації.

Зменшення вартості активів у зв'язку із падінням цін призводить до зменшення прибутків. При визначенні чистої вартості реалізації всі можливі втрати беруться до уваги, але визнання можливих прибутків відкладається до моменту реалізації. Правило нижчої оцінки оборотних активів впливає з принципу обачності або консерватизму, за яким слід запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат, завищенню оцінки активів та доходів.

Використання правила нижчої оцінки здійснюється лише за умови втрати активами первісної (історичної) вартості. Якщо на дату балансу очікувана ціна використання (реалізації) активів знижується, вони оцінюються таким чином :

- запаси — за чистою вартістю реалізації;
- дебіторська заборгованість — за чистою реалізаційною вартістю;
- поточні фінансові інвестиції — за ринковою вартістю або собівартістю з урахуванням зменшення корисності.

Чиста вартість реалізації запасів — це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Наприклад, фактична (історична) собівартість запасів на дату балансу складає 18 000 грн. Можлива вартість їх реалізації (використання) складає 15 000 грн., витрати на реалізацію (комісійні посередникам) — 250 грн. Чиста теперішня вартість запасів, за якою вони повинні відобразитись на балансі, буде дорівнювати 14 750 грн. (15000 — 250).

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості — це сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів (тобто суми заборгованості, за якою існує сумнів у її погашенні).

Наприклад, за даними бухгалтерського обліку вартість дебіторської заборгованості підприємства за відвантаженою покупцям продукцією складає 23 640 грн. У складі дебіторської заборгованості є рахунки, що не оплачуються: покупцем А — протягом 90 днів з дати виставлення на суму 2 800 грн., покупцем В — протягом 136 днів з дати виставлення на суму 6 300 грн. Підприємство сумнівається у сплаті цими покупцями грошей

Тема 2. Вимірювання і оцінка у фінансовому обліку

за отриману продукцію через їх незадовільний фінансовий стан. Суми заборгованості за покупцями, у яких існує сумнів у погашенні заборгованості, слід віднести за рахунок резерву сумнівних боргів.* Отже, чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за товари роботи і послуги зменшиться на 9 100 грн. і складе 14 540 грн.(23640-2800-6300).

Оцінка поточних фінансових інвестицій на дату балансу здійснюється за справедливою (ринковою) вартістю. Їх балансова вартість здійснюється залежно від цін фінансового ринку, на якому вони обертаються. Фінансові інвестиції, за якими неможливо визначити справедливу вартість, відображаються на дату балансу за собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції.

Необоротні активи відображаються за балансом за переоціненою вартістю.

Переоцінена вартість необоротних активів – їх вартість після переоцінки. Переоцінка необоротних активів можлива при будь-якому відхиленні їх залишкової вартості від справедливої (при її збільшенні чи зменшенні) і здійснюється за умов, визначених окремими П(С)БО.

Переоцінка основних засобів здійснюється за умови, якщо їх вартість за балансом більш ніж на 10 % відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Переоцінка нематеріальних активів здійснюється за умови існування активного ринку даних видів нематеріальних активів (наявність доступної інформації про ринкові ціни, зацікавленість покупців і продавців).

2.4. Оцінка з урахуванням зміни вартості грошей у часі

Із плином часу вартість грошей змінюється. Найдорожчими є ті гроші, які підприємство має сьогодні. Якщо воно очікує отримати їх за певний період часу, то їх теперішня вартість буде нижчою. Причиною цьому є, по-перше, можливість інвестувати вільні грошові кошти вже сьогодні для того,

**Можливий інший метод формування резерву сумнівних боргів, передбачений П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”.*

щоб отримати додаткові прибутки; по-друге, — існує ризик неповернення грошей, а тому, чим більший період очікування, тим вищим буде ризик; по-третє — за період очікування можливе зростання цін на активи, необхідні підприємству для здійснення діяльності.

В умовах, коли надходження (вибуття) грошових коштів очікуються через певні проміжки часу (більше 1 року) і за умови, що поточна оцінка цих надходжень (платежів) є нижчою, ніж реальна сума до отримання (до сплати) активи або зобов'язання підприємства оцінюються за теперішньою вартістю. Чим довший період очікування, тим меншою буде їх поточна оцінка.

Отже, розрахунок теперішньої вартості передбачає дисконтування, яке враховує зниження купівельної вартості грошей та ризик їх неотримання (несплати).

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

Теперішня вартість майбутніх грошових надходжень визначається за формулою :

$$ТВ = \sum_{n=1}^n MB \times (1+r)^{-n}, \text{ де}$$

ТВ — теперішня вартість майбутніх грошових надходжень, грн.;

MB — майбутня вартість грошових надходжень, грн.;

r- відсоткова ставка, грн.;

n — кількість періодів.

Наприклад, підприємство приймає рішення про інвестування коштів з метою отримання через 2 роки 2000 грн. Потрібно визначити суму, яку слід інвестувати, враховуючи, що ставка за відсотками складає 30% річних.

Теперішню вартість майбутніх грошових надходжень, тобто суму, яку потрібно вкласти сьогодні, щоб через 2 роки отримати 2000 грн., визначаємо за формулою:

$$ТВ = 2000 : (1+0,3)^2 = 2000 : 1,69 = 1183,43 \text{ (грн.)}$$

Отже, підприємству необхідно вкласти в інвестиції

Тема 2. Вимірювання і оцінка у фінансовому обліку

1183,43 грн., щоб при існуючій ставці за відсотками отримати через 2 роки 2000 грн.

Дисконтування грошових потоків здійснюють за умови, якщо надходження коштів за активи не буде здійснюватися в найближчі періоди часу. Наприклад, виплати за активи, придбані на умовах фінансової оренди або надходження платежів за інвестиціями у довгострокові облігації. При розрахунку теперішньої вартості користуються спеціальними таблицями.

Дисконтування здійснюють лише для довгострокових зобов'язань, за якими нараховуються відсотки. Однак концепція дисконтування грошових потоків не може бути використана для оцінки усіх активів підприємства через такі причини:

- неможливість точного визначення імовірних ставок дисконту;
- особливість оцінки даного активу на підприємстві, неможливість визнання впливу від його використання на фінансовий стан підприємства.

2.5. Оцінка за ліквідаційною вартістю

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).

Визначення ліквідаційної вартості здійснюється для необоротних активів (найчастіше для основних засобів) за умови дотримання принципу безперервності діяльності підприємства, тобто якщо не існує передумови припинення його діяльності.

За умови, коли підприємство за рішенням власників або з інших причин приймає рішення про ліквідацію, П(С)БО не можуть бути основою для ведення бухгалтерського обліку та для оцінки усіх активів підприємства. У такому випадку всі активи, включаючи і оборотні, оцінюються ліквідаційною комісією за вартістю “швидкої” (примусової) реалізації за винятком витрат на їх ліквідацію. Вартість продажу активів у даному випадку є нижчою від вартості реалізації за звичайних умов.

Тема 3. Облік грошових коштів та їх еквівалентів

3.1. Зміст грошових коштів та їх еквівалентів

До грошових коштів підприємства відносяться не обмежені для використання гроші та грошові документи на поточних та інших рахунках, у касі підприємства, а також еквіваленти грошових коштів.

Не відносяться до грошових коштів та їх еквівалентів такі, що є обмежені у використанні: “заморожені” кошти на рахунках на невизначений термін, грошові документи та поточні інвестиції, які проблематично обміняти без втрат на грошові кошти. Якщо підприємство має обмеження на використання певних сум грошових коштів на період, що перевищує дванадцять місяців, то вони обліковуються у складі необоротних активів і відображаються на рахунку 18 “Інші необоротні матеріальні активи”.

Вільні грошові кошти підприємства зберігаються на рахунках у банках: поточних в національній та іноземній валютах та інших рахунках у банку та в касі підприємства. В Україні існує обмеження на зберігання грошових коштів в касі та використання готівки. Суми в касі можуть зберігатися ними лише в розмірах, встановлених банком.

Граничний розмір суми грошових коштів, які можуть зберігатися в касі підприємства, називається *лімітом каси*. Більшість розрахунків між підприємствами здійснюються через установи банків безготівковим шляхом.

Валютні кошти обліковуються за видами валют та в перерахунку на національну валюту України. Перерахунки проводяться на дату операції або на дату складання фінансової звітності за курсом НБУ.

3.2. Облік касових операцій

Для приймання, зберігання і витрачання готівки підприємство має касу.

Каса підприємства – це приміщення або місце проведення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівки, інших цінностей та касових документів.

Порядок ведення касових операцій визначається Положенням про ведення касових операцій у національній валюті України, затвердженим Постановою Правління Національного банку України від 15 грудня 2004 року №637.

Розмір сум, що можуть зберігатися в касі підприємства обмежується лімітом, який визначається підприємством самостійно на підставі розрахунку встановлення ліміту залишку готівки в касі. Підприємство визначає ліміт каси з урахуванням режиму і специфіки його роботи, віддаленості від банку, обсягу касових оборотів, установлених строків здавання готівки, тривалості операційного часу банку, наявності домовленості про інкасацію. Ліміт каси підприємствами торгівлі, громадського харчування та послуг установлюється на підставі розрахунку середньоденного надходження готівки до каси.

Розрахунок ліміту каси затверджується підписом керівника та головного бухгалтера підприємства.

Готівкова виручка понад ліміт повинна здаватись у банк у день надходження готівкової виручки або наступного дня. Якщо підприємство розташоване у наєсленому пункті, де немає банків — не рідше один раз на п'ять робочих днів.

Документування касових операцій регламентується Наказом Міністерства статистики України від 15.02.1996 року за №51 “Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій”.

Наказом визначено форми первинних документів з обліку касових операцій та порядок їх ведення. Усі підприємства, залежно від виду діяльності та форми власності, повинні використовувати такі документи для обліку касових операцій:

- Форма № КО – 1 “Прибутковий касовий ордер”;
- Форма № КО – 2 “Видатковий касовий ордер”;
- Форма № КО – 3 “Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів” ;

– Форма № КО – 4 “Касова книга”.

Касир приймає готівку за *прибутковими касовими ордерами*, які заповнюються бухгалтером і реєструються в *Журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів*, де їм присвоюються порядкові номери. Виписаний ордер підписується головним бухгалтером і передається касиру, який приймає гроші в касу. Касир перевіряє правильність заповнення ордера та приймає готівку в касу. В момент оприбуткування коштів він реєструє прибутковий касовий ордер в *касовій книзі*, вказуючи, від кого і за що прийняті гроші, та суму надходження. Особі, що здала гроші, видається *квитанція* до прибуткового касового ордера з печаткою підприємства, завірена підписами головного бухгалтера та касира.

Підставою для оприбуткування коштів, одержаних з банку, є грошовий чек, на основі якого також випишується прибутковий касовий ордер.

Видача готівки з каси здійснюється на підставі *видаткових касових ордерів*, які випишуються бухгалтером і попередньо реєструються у Журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів. В додаток до ордера можуть оформлятися інші належно оформлені документи, за якими здійснюється видача готівки: платіжні відомості, розрахунково-платіжні відомості тощо. На загальну суму виплачених за відомостями грошей складається видатковий касовий ордер. Після завершення операцій видачі коштів за відомостями він візується керівником та головним бухгалтером підприємства (або іншими уповноваженими особами).

Якщо видача грошових коштів здійснюється на підставі видаткового касового ордера, то особа, яка їх отримує, повинна мати паспорт або документ, що його заміняє і внести реквізити з документа у спеціальний рядок видаткового касового ордера.

У момент здійснення операції видачі грошей ордер реєструється у касовій книзі. Гроші за касовими ордерами видаються і оприбутковуються лише в день їх заповнення.

Після здійснення операцій і реєстрації ордерів у касовій книзі касир ставить у документах, які додаються до видаткових ордерів, “Оплачено” або робить на них напис вручну, щоб уникнути їх повторного використання.

Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів побудований таким чином, щоб за його даними можна було контролювати факти надходження та виплати грошей. Не маючи права заповнювати ордери, касир не зможе не оприбуткувати надходження коштів або здійснити несанкціоновані видачі коштів на непередбачувані потреби.

До обов'язків касира входить заповнення касової книги.

Касова книга – документ бухгалтерського обліку визначеної форми та графлення, який використовується для обліку наявності та руху готівки в касі підприємства.

Кожне підприємство може мати лише одну касову книгу. Аркуші книги нумеруються, шнуруються. Їх кількість завіряється на останній сторінці підписами керівника та головного бухгалтера підприємства круглою печаткою підприємства.

Записи в касовій книзі здійснюються кожного дня, у якому відбуваються операції руху готівки. Для записів на один день відводиться один аркуш. Аркуш касової книги заповнюється вручну в двох екземплярах через копіювальний папір. Жодні виправлення та підчистки в касовій книзі не допускаються. У кінці дня, у якому відбувались операції руху готівки, касир виводить залишок коштів в касі. Другий екземпляр аркуша касової книги є відривним і називається звітом касира.

Звіт касира служить реєстром аналітичного обліку касових операцій. Після закінчення робочого дня він разом з додатними документами на одержання і видачу грошей передається в бухгалтерію. Передача звіту бухгалтеру здійснюється під розписку в касовій книзі. Після одержання звіту касира бухгалтерія робить перевірку всіх записів, зіставляє їх з журналом реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів, первинних документів. Перевіряється також правильність заповнення всіх реквізитів первинних документів, їх сум та підсумків, своєчасність їх занесення до звіту касира, здачі надлишку готівки в банк.

Відокремлені підрозділи підприємства ведуть касову книгу лише за умови, що вони здійснюють операції, пов'язані з необхідністю заповнення прибуткових та видаткових касових ордерів (виплати заробітної плати, сум на відрядження та господарські витрати тощо). Якщо підрозділи ведуть лише операції, пов'язані з рухом готівки з використанням реєстраторів

розрахункових операцій (РРО), розрахункових книжок (РК) або книг обліку розрахункових операцій (КОРО), то касова книга ними не ведеться.

Касову книгу можна вести в електронному форматі з дотриманням форми, розміру, графлення та порядку заповнення, передбачених до її заповнення у паперовому вигляді. Вона повинна бути надрукована за вимогою контролюючих органів.

Готівкова виручка – сума фактично отриманої готівки від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, а також позареалізаційні надходження. *Позареалізаційними* вважаються надходження від іншої операційної, фінансової та інвестиційної діяльності (окрім виручки від реалізації, отриманої від основної операційної діяльності).

Готівкова виручка повинна у повній сумі оприбутковуватись у момент надходження її в касу підприємства. Торгівельні підприємства, які працюють з використанням РК та книг КОРО, повинні провести виручку через РРО (РК) та відобразити у книзі КОРО в день її отримання.

Виручка не вважається понадлімітною якщо вона проведена через РРО та відображена в книзі КОРО в день її фактичного надходження, здана першого робочого дня (після вихідних і святкових) в касу з оформленням прибуткового та видаткового касового ордера; здана в банк першого робочого дня банку та підприємства (після вихідних і святкових) дня, використана підприємством на необхідні господарські потреби.

Здача готівки в банк оформляється *об'явою на внесок готівкою*. Цей документ складається з трьох частин: *об'яви*, що є підставою для зарахування внесених коштів на рахунок; *квитанції*, яка підтверджує внесення працівником підприємства коштів на рахунок; ордера, який додається до виписки банку як підстава зарахування коштів на рахунок.

Здача виручки інкасатору оформляється *супровідною відомістю*, яка складається в трьох примірниках. Перший примірник кладуть разом з грошми, другий – вручають інкасатору, третій – залишають в касі підприємства як підставу для видачі коштів. У цьому примірнику супровідної відомості інкасатор робить відмітку про час і кількість отриманих коштів для здачі в банк на рахунок підприємства.

Торгівельні підприємства та підприємства громадського харчування повинні мати необхідну кількість розмінної монети, яка видається касирам підприємства під розписку в *Книзі обліку прийнятих і виданих касиром грошей (форма № КО-5)*.

Виплати коштів підприємствами здійснюються як за рахунок коштів, отриманих з банку, так і з отриманої готівкової виручки.

Отримання готівки з банку оформляється *грошовим чеком*. Бланки чеків, зброшуровані в чекові книжки (по 25 або 50 чеків) підприємство купує за поданою заявою в установі банку, в якій обслуговується. Чек заповнюється бухгалтером підприємства, завіряється підписами осіб, підписи яких є на картці із зразками підписів в установі банку, та печаткою підприємства. У чеку вказується, для яких потреб і в яких сумах буде отримана готівка в банку та загальна сума її отримання. Разом з чеком заповнюється корінець до нього. Заповнений чек дається касиру чи працівнику бухгалтерії, що виконує його функції для отримання готівки. Отримана в банку готівка прибутокється на підставі прибуткового касового ордера. Повнота і своєчасність оприбуткування готівки в касу перевіряється головним бухгалтером, про що робиться відмітка у корінці грошового чека. Жодні виправлення в чеку, навіть обумовлені, не допускаються.

Видача готівки з каси здійснюється для виплати заробітної плати, для придбання товарів і послуг, для покриття витрат на відрядження, на інші цілі.

Видача коштів на заробітну плату здійснюється на підставі платіжних або розрахунково-платіжних відомостей у триденний термін з дня отримання коштів з банку (включаючи день отримання). Терміни виплати підприємством заробітної плати та авансу встановлюються підприємством і подаються у відділення банку. На загальну суму виплаченої працівникам заробітної плати складається видатковий касовий ордер. Якщо частина заробітної плати працівниками не отримана, то вона вважається депонованою і здається в банк. Списання депонованої заробітної плати з каси здійснюється також на підставі видаткового касового ордера.

Видача коштів на придбання товарів і послуг та на відрядження здійснюється у день отримання коштів в банку на підставі видаткових касових ордерів або платіжних відомостей.

Про їх витрачання підзвітні особи повинні відзвітуватись :

– за кошти, отримані для придбання товарів і послуг, – не пізніше наступного дня після їх отримання в банку;

– за кошти, отримані для відряджень, – у триденний термін після повернення з відрядження.

Невикористаний залишок готівки повертається підзвітною особою в касу з оформленням прибуткового касового ордера та здається в банк на підставі об’яви на внесок готівкою.

Не дозволяється використовувати готівку, отриману за цільовим призначенням, для інших потреб.

Облік наявності та руху готівкових грошових коштів ведеться на рахунку 30 “Каса”. Рахунок 30 “Каса” має такі субрахунки:

301 “Каса в національній валюті”;

302 “Каса в іноземній валюті”.

За дебетом рахунка 30 “Каса” відображається надходження грошових коштів в касу підприємства, за кредитом – виплата грошових коштів з каси підприємства.

На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв’язку, обмін валюти тощо), відкриваються субрахунки:

303 “Операційна каса в національній валюті”;

304 “Операційна каса в іноземній валюті”.

Таблиця 3.1

Кореспонденція рахунків за операціями з обліку готівки

№ з./п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Оприбутковано гроші з банку в касу	301 “Каса в національній валюті	311 “Поточні рахунки в національній валюті”
2.	Отримана готівка в оплату за товари Одночасно на суму ПДВ	301 “Каса в національній валюті” 702 “Дохід від реалізації товарів”	702 “Дохід від реалізації товарів “ 641 “Розрахунки за податками”
3.	Оприбутковано невикористаний залишок готівки від підзвітної особи	301 “Каса в національній валюті”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”

Тема 3. Облік грошових коштів та їх еквівалентів

4.	Оприбутковано в касу грошові кошти, отримані з банку	301 “Каса в національній валюті”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”
5.	Внесено засновниками кошти для погашення заборгованості з поповнення статутного капіталу	301 “Каса в національній валюті”	46 “Неоплачений капітал”
6.	Внесено винною особою за визнану нестачу запасів	301 “Каса в національній валюті”	375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”
7.	Видано кошти з каси в банк	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	301 “Каса в національній валюті”
8.	Виплачено працівникам заробітну плату	661 “Розрахунки за заробітною платою”	301 “Каса в національній валюті”
9.	Видано кошти під звіт	372 “Розрахунки з підзвітними особами”	301 “Каса в національній валюті”
10.	Видано працівнику позику	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	301 “Каса в національній валюті”
11.	Виплачено дивіденди акціонерам	671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”	301 “Каса в національній валюті”
12.	Відображено кошти в дорозі (які ще не надійшли на поточний рахунок)	33 “Інші грошові кошти”	301 “Каса в національній валюті”

Інвентаризація каси проводиться з метою контролю наявності готівкових грошових коштів підприємства. При цьому виявляється відповідність залишків коштів та грошових документів із даними за записами касира. При проведенні інвентаризації каси касир складає касовий звіт за поточний день, додає до нього всі документи, які підтверджують оприбуткування та виплату коштів, надає розписку про те, що всі операції відповідним чином відображені в касовій книзі на підставі первинних документів, та надає для перевірки готівкові кошти й інші цінності, що зберігаються в касі. Якщо підприємство користується при проведенні готівкових розрахунків РРО, то інвентаризаційній комісії також подається денний звіт РРО.

Інвентаризаційна комісія перераховує покупно грошові кошти та перевіряє наявність цінних паперів і бланків су-

ворої звітності, які зберігаються в касі та складає *Акт інвентаризації*. В акті вказується фактичний залишок готівки та залишок за даними касової книги. При цьому звіряється правильність виведення та перенесення залишку на початок дня та використання касиром лише прибуткових та видаткових касових ордерів, складених бухгалтером та зареєстрованих у журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів. Виявлені надлишки готівки оприбутковуються в касу, а недостачі утримуються з винної особи. При цьому складаються такі облікові записи:

1. На суму виявленого надлишку:

Дебет 30 “Каса”;

Кредит 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

2. На суму виявлених нестач:

Дебет 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”;

Кредит 30 “Каса”.

3. На суму нестач, віднесених на матеріально-відповідальну особу:

Дебет 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”;

Кредит 716 “Відшкодування раніше списаних активів”.

3.3. Облік грошових коштів на рахунках в банках

Порядком ведення касових операцій у народному господарстві України всі підприємства, незалежно від форм власності і виду діяльності, повинні зберігати вільні грошові кошти на рахунках у банку (за винятком сум, які дозволяється зберігати в касі підприємства).

За інструкцією про відкриття банками рахунків у національній та іноземній валюті, затвердженій Постановою Правління НБУ від 18.12.1998 року №527, банки за заявами підприємств відкривають їм поточні рахунки для зберігання грошових коштів та їх використання. Поточні рахунки відкри-

ваються підприємствам, їх відокремленими підрозділам, філіям, підприємцям-фізичним особам, фізичним особам.

Підприємство має право самостійного вибору банку. Воно може відкрити потрібну для діяльності кількість поточних рахунків у національній та іноземній валютах. Поточні рахунки в іноземній валюті відкриваються для кожного виду валюти. Один з рахунків визначається підприємством як основний.

Для надання позик банк відкриває клієнтам позикові рахунки за кожною позицією.

На підставі укладеного депозитного договору підприємство може перерахувати вільні кошти з поточного рахунка на *депозитний рахунок*. Після закінчення терміну угоди банк повертає кошти на поточний рахунок. Для розрахунків чеками з лімітованих чекових книжок відкривається спеціальний рахунок – *рахунок лімітованої чекової книжки*.

За заявою клієнта банку може відкриватися *акредитивний рахунок* – особливий рахунок, кошти якого використовуються для розрахунків з окремими постачальниками.

Порядок відкриття рахунків.

Поточні рахунки юридичним особам відкриваються за подачі в банк таких документів:

- заява на відкриття рахунка за підписом керівника і головного бухгалтера (якщо посада головного бухгалтера передбачена штатним розписом);
- копію свідоцтва про державну реєстрацію підприємства в органах виконавчої влади;
- копію довідки про прийняття до обліку в ДПА;
- оригінал та копію нотаріально завіреного Статуту;
- картки із зразками підписів осіб, що мають право розпорядження коштами на рахунку, завірену печаткою підприємства;
- довідку про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України.

Картка із зразками підписів заповнюється в присутності працівника банку. У ній вказуються особи, що мають право розпоряджатись коштами на рахунках підприємства: керівник підприємства і головний бухгалтер або уповноважені ними особи. Право підпису документів, за якими здійснюється рух грошових коштів підприємства, може мати лише один його пред-

ставник: як правило, керівник або власник. Картка завіряється печаткою підприємства і використовуються операціоністом банку для звірки ідентичності підписів (підпису) та печатки на первинних документах, які подаються його представником для перерахування коштів або отримання готівки.

Документування операцій на рахунках у банку

Документування операцій на рахунках у банках здійснюється з використанням платіжних доручень, платіжних вимог-доручень, розрахункових чеків, векселів, акредитивів.

Найбільш поширеним документом, який використовується для проведення операцій на поточних рахунках, є *платіжне доручення*. Платіжне доручення подається в банк платником — власником рахунка. Воно містить доручення перерахувати вказану суму з рахунка платника на рахунок одержувача коштів. Платіжне доручення використовується для сплати податків, платежів у фонди, оплати рахунків постачальникам тощо.

Схема документообігу при розрахунках платіжними дорученнями наведена на рис. 15.1.

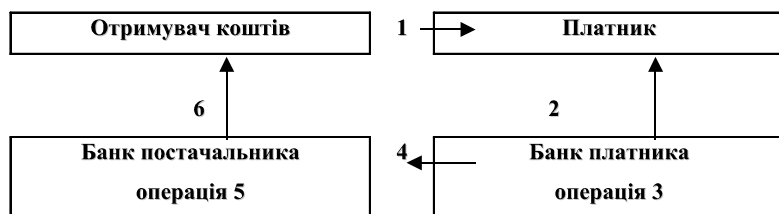


Рис. 3.1. Документообіг при розрахунках платіжними дорученнями

Усі здійснені на рахунках операції банк реєструє у виписці з рахунка, до якої додаються виправдні документи про проведені операції. Банк подає копії первинних документів платників (другий примірник) з відміткою банку про дату перерахування коштів з рахунка. Виписка є реєстром аналітичного обліку банківських операцій. У ній вказується: дата попереднього руху, залишок на рахунку на початок дня, надходження коштів за банківський день на рахунок клієнта, здійснені ним виплати та залишок на кінець дня. У випадку надходження

коштів на рахунок підприємства до виписки додається реєстр документів, за якими кошти були зараховані на рахунок. У реєстрі надаються копії платіжних доручень усіх платників, зроблені банком. Залишки та операції з руху коштів на рахунках у клієнта і банку повинні бути однаковими. Станом на 31 грудня поточного року клієнт здійснює підтвердження розміру залишку на відкритих рахунках у банках.

За умовами укладеної угоди банк утримує з клієнта кошти за обслуговування, подаючи йому копії розрахунків сум платежів. На суму залишку на рахунку банк вважає себе боржником клієнта, тому надходження коштів у виписці показуються з правого боку (за кредитом рахунка), виплати — з лівого боку (за дебетом рахунка).

Одержана з банку виписка підлягає обробці на підприємстві. В першу чергу перевіряється обґрунтованість віднесення банком сум на рахунок та списання з рахунка, відповідність сум списання та надходження укладеним документам та угодам. Бухгалтером проставляється також кореспонденція рахунків за окремими операціями. Суми по кредиту рахунка заносяться за кожною випискою в облікові регістри.

Облік грошових операцій на рахунках бухгалтерського обліку

Для обліку операцій на поточних рахунках використовують рахунок 31 “Рахунки в банках”. За дебетом рахунка 31 “Рахунки в банках” відображається надходження коштів, за кредитом — їх використання.

Рахунок 31 “Рахунки в банках” 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”.

Рахунки 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті” та 314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті” призначені для узагальнення інформації про наявність та рух коштів в іноземній валюті. На кожну звітну дату робиться перерахунок курсових різниць за залишками у касі та на валютних рахунках. За осно-

ву приймається курс НБУ на останній день звітного періоду. Проведені операції у валюті перераховуються за курсом на день здійснення операції.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку основних операцій з руху грошових коштів на поточних рахунках наведено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2.
Кореспонденція рахунків з обліку коштів
на поточних рахунках у банках

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Передано готівку з каси в банк - в національній валюті - в іноземній валюті	“Рахунки в банках” 31 “Рахунки в банках”	30 “Каса” 30 “Каса”
2.	Оплачені покупцями за товари , роботи , послуги, запаси , основні засоби	31 “Рахунки в банках”	36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”
3.	Одержано короткострокову позику в банку	31 “Рахунки в банках”	60 “Короткострокові позики”
4.	Повернуто з бюджету переплату податків	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	64 “Розрахунки за податками і платежами”
5.	Одержано дивіденди	31 “Рахунки в банках”	73 “Інші фінансові доходи”
6.	Одержано фінансову допомогу на зворотній основі	31 “Рахунки в банках”	55 “Інші довгострокові зобов’язання”
7.	Одержано відшкодування від матеріально-відповідальних осіб	31 “Рахунки в банках”	37 “Розрахунки з різними дебторами”
8.	Реалізовано довгострокові фінансові інвестиції	31 “Рахунки в банках”	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”

Тема 3. Облік грошових коштів та їх еквівалентів

9.	Оплачено витрати на перевезення запасів	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками”	31 “Рахунки в банках”
10.	Проведено розрахунки з постачальником	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками”	31 “Рахунки в банках”
11.	Передано гроші з банку в касу	30 “Каса”	31 “Рахунки в банках”
12.	Проведено передоплату постачальникам	371 “Розрахунки за виданими авансами”	31 “Рахунки в банках”
13.	Повернуто банку короткострокову позику	50 “Довгострокові позики”	31 “Рахунки в банках”
14.	Сплачено заборгованість перед бюджетом	64 “Розрахунки з податками і платежами”	31 “Рахунки в банках”
15.	Сплачено заборгованість перед фондами соціального страхування	65 “Розрахунки за страхування”	31 “Рахунки в банках”
16.	Перераховано дивіденди учасникам	671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”	31 “Рахунки в банках”

3.4. Облік інших коштів

До *інших коштів* відносяться грошові документи та кошти в дорозі.

До *грошових документів* підприємства відносять поштові марки, марки гербового збору, сплачені проїзні документи, сплачені путівки до санаторіїв, будинків відпочинку, тощо. Грошові документи зберігаються в касі підприємства за вартістю придбання. Про рух грошових документів касиром складається звіт.

Кошти в дорозі – грошові суми, внесені юридичними або фізичними особами в каси банків, ощадні каси або поштові відділення для подальшого їх зарахування на поточні рахунки підприємства.

Облік грошових документів та коштів у дорозі ведеться на рахунку 33 “Інші кошти”.

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 рахунка 33 “Інші кошти” відображають надходження грошових документів у касу підприємства та коштів у дорозі, за кредитом – вибуття грошових документів та списання коштів у дорозі після зарахування їх на відповідні рахунки.

Аналітичний облік грошових коштів ведеться за їх видами.

При придбанні грошових документів та їх використанні складається кореспонденція:

1. Придбання підприємством путівок для реалізації працівникам:

Дебет 331 “Грошові документи в національній валюті”;

Кредит 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

2. Оплата вартості придбаних путівок:

Дебет 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”;

Кредит 311 “Поточні рахунки в національній валюті”.

3. Отримання пільгових путівок від органів соціального страхування:

Дебет 331 “Грошові документи в національній валюті”;

Кредит 652 “Розрахунки за соціальним страхуванням”.

4. Надання працівникові путівки:

Дебет 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”;

Кредит 331 “Грошові документи в національній валюті”.

5. Списання вартості путівки за рахунок коштів фонду соціального страхування:

Дебет 652 “Розрахунки за соціальним страхуванням”;

Тема 3. Облік грошових коштів та їх еквівалентів

Кредит 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

6. При оплаті працівником частини (або повної) вартості путівки:

Дебет 301 “Каса в національній валюті”;

Кредит 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

2. Використання бланків суворої звітності:

Дебет 93 “Витрати на збут”;

Кредит 33 “Інші кошти”.

Придбання проїзних документів

1. Оприбуткування придбаних підзвітними особами проїзних документів:

Дебет 331 “Грошові документи в національній валюті”;

Кт 372 “Розрахунки з підзвітними особами”.

2. Видача проїзних документів працівникам:

Дебет 661 “Розрахунки за заробітною платою”;

Дебет 91 “Загальновиробничі витрати”;

Дебет 92 “Адміністративні витрати”;

Дебет 93 “Витрати на збут”;

Кредит 331 “Грошові документи в національній валюті”.

Грошові кошти в дорозі виникають при внесенні покупцями коштів за придбану продукцію, товари, роботи і послуги у відділення банків та через каси поштових відділень для зарахування їх на поточні рахунки підприємства.

Операції з виникнення та списання коштів в дорозі відображаються такими обліковими записами:

1. Перерахування фізичною особою-покупцем коштів на рахунок підприємства через відділення банку або касу пошти за придбану готову продукцію (товари, роботи, послуги):

Дебет 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”;

Кредит 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”

2. Отримання коштів на поточний рахунок підприємства:

Дебет 311 “Поточні рахунки в національній валюті” ;

Кредит 333” Грошові кошти в дорозі в національній валюті”.

Аналітичний облік грошових документів ведеться за їх видами.

3.5. Відображення інформації про рух грошових коштів в облікових регістрах

Узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів у національній та іноземній валюті в касі, на поточних, валютних та інших рахунках в банку, грошових документів здійснюється в Журналі 1, який ведеться за кредитом рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, 33 “Інші кошти” та відомостях до цього Журналу. Відомості відкриваються за дебетами відповідних рахунків:

- 1.1. Відомість за дебетом рахунку 30 “Каса”.
- 1.2. Відомість за дебетом рахунку 31 “Рахунки в банках”.
- 1.3. Відомість за дебетом рахунку 33 “Інші кошти”.

Записи в журналі 1 та у відомостях здійснюються на підставі первинних та зведених документів: звітів касира з доданими документами, які є підставою для оприбуткування коштів у касу підприємства (прибуткові касові ордери) або для їх виплати з каси (видаткові касові ордери, відомості та інші); виписок банку з підтверджуючими первинними документами про рух коштів на рахунках та інших.

Для кожного звіту касира у Відомості 1.1. і в Журналі 1 відводять один рядок. Рух коштів у касі за день, коли на підприємстві відбулись операції з руху готівки, у Відомості та Журналі відображається в розрізі кореспондуючих рахунків як за дебетом, так і за кредитом. Визначений залишок готівки звіряється із залишком у звіті касира.

Записи у Відомості 1.2. проводяться за кожною випискою банку. При необхідності накопичення даних про операції з грошовими коштами за кожний операційний день здійснюється попередньо у допоміжних відомостях з перенесенням їх підсумків у Журнал та Відомість.

Для відображення операцій, здійснених в іноземній валюті, також використовується Журнал 1 та відомості до нього, які заповнюються у валюті здійснення операцій. Якщо підприємство використовує різні валюти, то для кожної з них використовується окремий Журнал та Відомість.

Аналітичні дані про грошові кошти в іноземній валюті наводяться в гривнях і одночасно у валюті операції.

Тема 4. Облік довгострокових та поточних фінансових інвестицій

4.1. Зміст та види фінансових інвестицій

Підприємство може здійснювати фінансові інвестиції у капітал іншого підприємства чи у боргові цінні папери. При цьому в обмін на вкладені кошти воно одержує акції, облігації, векселі, казначейські зобов'язання, сертифікати та інші цінні папери.

Фінансові інвестиції – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора. До фінансових інвестицій відносяться інвестиції в акції, облігації, депозитні сертифікати, інші цінні папери, в капітал інших підприємств (див. рис. 2.1.).

Порядок оцінки та переоцінки фінансових інвестицій, їх обліку та відображення у звітності визначено П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”.

Інвестування здійснюється з метою:

- вкладення тимчасово вільних коштів з метою отримання доходів ;
- збереження господарських зв'язків;
- ведення спільної діяльності;
- здійснення спільної діяльності;
- здійснення впливу на діяльність іншого підприємства;
- здійснення спільного контролю;
- здійснення контролю за діяльністю іншого підприємства.

Якщо сума коштів чи майна, які підприємство може використати для інвестування, є незначною або має можливість здійснити вкладення на короткий період, то воно очікує на отримання доходів від дивідендів, роялті, відсотків, зростання вартості інвестиції.

Інвестиції, які підприємство здійснює заради сприяння розвитку діяльності та збереження господарських зв'язків

здійснюються не лише для отримання доходів від використання активів, а й для зростання доходів від основної діяльності.

Спільною є 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.

Вплив на діяльність іншого підприємства вважається суттєвим, якщо інвестор має повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської і комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики.

Наявність суттєвого впливу контрольного учасника визнається за умов:

- 1) володіння двадцятьма або більше відсотками акцій (стаутного капіталу) підприємства;
- 2) представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства;
- 3) участь в прийнятті рішень;
- 4) взаємний обмін управлінським персоналом;
- 5) забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією.

Суттєвий вплив дає можливість брати участь в прийнятті рішень з фінансової, господарської і комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики.

Контроль діяльності іншого підприємства – здійснення вирішального впливу на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою отримання вигод від його діяльності.

Залежно від терміну утримання інвестицій та мети інвестування інвестиції кваліфікуються як довготермінові або поточні.

Довгостроковими вважаються інвестиції, які утримуються підприємством у період, що складає більше, ніж дванадцять місяців, з метою отримання дивідендів, відсотків, зростання вартості капіталу, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент. Довгострокові інвестиції розміщені у балансі в розділі необоротних активів.

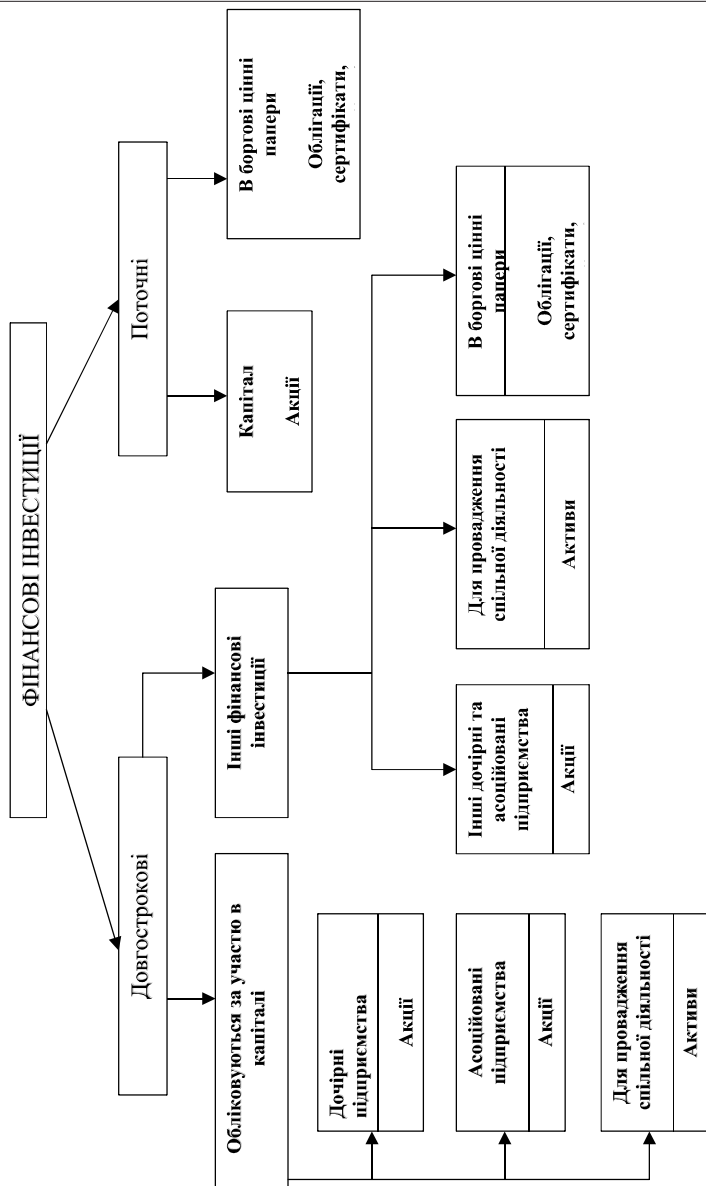


Рис. 4.1. Групування фінансових інвестицій

Поточними вважаються інвестиції, придбані підприємством на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, що є еквівалентами грошових коштів). Поточні інвестиції утримуються підприємством для погашення чи для продажу (за очікувано вищою ціною) і розміщуються в балансі в розділі оборотних активів. Частину поточних інвестицій можна кваліфікувати як еквіваленти грошових коштів.

Еквіваленти грошових коштів — це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у грошові кошти і характеризуються незначним ризиком зміни вартості. Тобто підприємство може у будь-який момент обміняти наявні на балансі еквіваленти грошових коштів на грошові кошти без значної втрати їх вартості. Еквіваленти грошових коштів розміщують у балансі в складі статті “Грошові кошти та їх еквіваленти”.

Віднесення фінансових інвестицій до того чи іншого виду залежить від ступеня впливу інвестора на інвестований господарюючий суб’єкт. Виділяють такі види фінансових інвестицій:

а) *інвестиції в асоційовані підприємства* — це інвестиції в підприємства, в яких інвестор має суттєвий вплив і які не є дочірніми або спільними підприємствами;

б) *фінансові інвестиції у дочірні підприємства*, тобто такі, що перебувають під контролем материнського (холдингового) підприємства, яке має вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства (з метою отримання вигод від його діяльності);

в) *інвестиції у спільну діяльність* — це інвестиції в підприємства для ведення господарської діяльності зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об’єктом спільного контролю двох чи більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Порядок відображення фінансових інвестицій у балансі і на рахунках бухгалтерського обліку подано в таблиці 4.1.

Таблиця 4.1

Узгодженість відображення фінансових інвестицій
у бухгалтерському обліку

Види фінансових інвестицій	Рахунки бухгалтерського обліку	Статті балансу
Довгострокові інвестиції	141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі” 142 “Інші інвестиції пов’язаним сторонам” 143 “Інвестиції непов’язаним сторонам”	040 “Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств” 045 “Інші довгострокові фінансові інвестиції”
Поточні інвестиції (крім еквівалентів грошових коштів)	352 “Інші поточні фінансові інвестиції”	220 “Поточні фінансові інвестиції”
Еквіваленти грошових коштів	351 “Еквіваленти грошових коштів”	230 “Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті” 240 “Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті”

4.2. Оцінка фінансових інвестицій

Первісна оцінка фінансових інвестицій здійснюється за собівартістю.

За умови, що придбання фінансової інвестиції здійснюється за грошові кошти, до її собівартості відноситься:

- ціна придбання;
- комісійні винагороди;
- мито;
- податки і збори;
- обов’язкові платежі;
- інші витрати, безпосередньо пов’язані з придбанням інвестицій.

Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визначається за справедливою вартістю цінних паперів. При придбанні шляхом обміну на інші активи первісною вартістю фінансової інвестиції буде справедлива вартість активу, що обмінювався. Первісна вартість інвестицій здійснюється, виходячи з напряму їх придбання (рис. 12.2).

Собівартість придбаних інвестицій в боргові цінні папери може змінюватись протягом періоду їх утримання підприємством, якщо вони придбані за вартістю, нижчою від номінальної. Тоді частина відсотків, які отримує підприємство за цими інвестиціями, не буде кваліфікуватись як дохід від використання активів, а приєднуватись до вартості інвестиції на балансі.

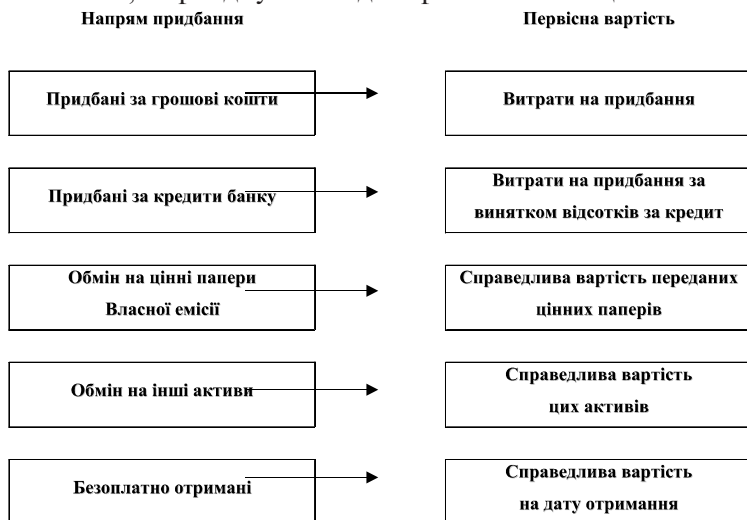


Рис. 4.2. Оцінка інвестицій за напрямками їх придбання

Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу залежить від виду інвестиції, часу утримання інвестиції та обсягу інвестування. За П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” рекомендується використовувати такі види їх оцінки:

- а) справедливою вартістю;
- б) собівартістю з урахуванням зменшення корисності;
- в) амортизованою собівартістю;
- г) методом участі в капіталі.

За справедливою вартістю обліковуються на дату балансу всі інвестиції, для яких можливо її визначити (окрім інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі). Необхідною умовою оцінки інвестиції за справедливою вартістю є її вільний продаж на фондовому ринку, і ціна можливого продажу й буде її ринковою (справедливою) вартістю. Тому цей

Тема 4. Облік довгострокових та поточних фінансових інвестицій

вид оцінки частіше використовують для поточних інвестицій, придбаних для реалізації. Як правило, поточні інвестиції, що обертаються на фондовому ринку, підприємство може легко продати, отримавши грошові кошти. Окрім того, окрема інвестиція є несуттєвою для підприємства і, отримавши кошти від реалізації однієї інвестиції, воно може реінвестувати їх в інший вид інвестицій. Сума збільшення балансової вартості інвестицій відображається у складі інших доходів, зменшення – у складі інших витрат.

За собівартістю на дату балансу відображаються фінансові інвестиції, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо. Як правило, це довгострокові інвестиції, придбані з метою отримання дивідендів від їх утримання. Якщо вартість інвестиції на балансі знижується, то підприємство повинне визнавати зменшення її корисності. Зменшення корисності відбувається внаслідок виникнення обмежень щодо розподілу прибутку об'єкта інвестування, зменшення руху грошових коштів від даної інвестиції та з ряду інших причин. Сума зменшення корисності відображається у складі інших витрат з одночасним зменшенням балансової вартості інвестиції.

За методом *участі в капіталі* відображаються фінансові інвестиції в асоційовані підприємства, в дочірні підприємства та у спільну діяльність зі створенням юридичної особи. Такі інвестиції на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування. Балансова вартість інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період із включенням цієї суми до складу доходів (витрат) від участі в капіталі. Одночасно балансова вартість інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів об'єкта інвестування.

Балансова вартість інвестицій в асоційоване підприємство зменшується на суму зменшення корисності інвестиції та зменшується (збільшується) на суму амортизації різниці між собівартістю фінансової інвестиції в асоційоване підприємство і часткою інвестора в балансовій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань на дату придбання.

Зменшення балансової вартості інвестиції відображається лише до досягнення ними нульової вартості. При цьому вони не списуються з балансу, а відображаються за нульовою вартістю.

Фінансові інвестиції, придбані підприємством з метою утримання їх до погашення, обліковуються на дату балансу *за амортизованою собівартістю* (якщо вони були придбані не за номінальною вартістю). Різниця між собівартістю придбання інвестиції та її номінальною вартістю може бути у вигляді *премії чи дисконту* і залежить від співвідношення між оголошеною ставкою відсотків, які будуть сплачуватись емітентом боргових цінних паперів та ринковою ставкою відсотків.

Якщо ринкова ставка відсотків перевищує визначену (оголошену при емісії), то ціна емісії боргових цінних паперів не повинна перевищувати номінальну вартість для того, щоб принести інвестору дохід, який дорівнює ринковій ставці. Якщо ціна емісії, за таких умов, не дорівнює номінальній вартості боргових цінних паперів, то вони випускаються зі знижкою і будуть *дисконтними*.

Якщо ринкова ставка відсотків є нижчою від визначеної (оголошеної при емісії), то ціна емісії боргових цінних паперів повинна перевищувати номінальну вартість для того, щоб принести інвестору дохід, який дорівнює ринковій ставці. Ціна облігацій зростатиме до тих пір, поки дохід почне знижуватись по відношенню до ринкової ставки. Якщо ціна емісії, за таких умов, не дорівнює номінальній вартості боргових цінних паперів, то вони випускаються з надбавкою і будуть *преміальними*.

4.3. Рахунки бухгалтерського обліку та реєстри для відображення інвестицій

Облік довгострокових інвестицій ведеться на рахунку 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”. Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств.

Тема 4. Облік довгострокових та поточних фінансових інвестицій

Рахунок 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” 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”.

За дебетом рахунка 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” відображається вартість довгострокових фінансових інвестицій, за кредитом – їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також отримання дивідендів від об’єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Аналітичний облік фінансових інвестицій ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об’єктами інвестування.

Бухгалтерський облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів ведеться на рахунку 35 “Поточні фінансові інвестиції” за субрахунками:

351 “Еквіваленти грошових коштів”;

352 “Інші поточні фінансові інвестиції”.

За дебетом рахунка 35 “Поточні фінансові інвестиції” відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій, за кредитом – зменшення їх вартості і вибуття.

Аналітичний облік інвестицій ведеться за видами та об’єктами інвестування.

Для узагальнення інформації про наявність та рух фінансових інвестицій використовується: за кредитом рахунка 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”, 35 “Поточні фінансові інвестиції”, Журнал 4, за дебетом рахунка 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”, 35 “Поточні фінансові інвестиції” – Відомість 4.2.

У відомості 4.2. узагальнюються аналітичні дані про фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства, в спільну діяльність, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, еквівалентів грошових коштів, інших інвестицій. Для довгострокових і короткострокових фінансових інвестицій ведуться окремі відомості.

4.4. Облік довгострокових інвестицій у боргові зобов'язання

Облік інвестицій у боргові зобов'язання здійснюється в залежності від виду зобов'язання та терміну його погашення. Інвестиції можуть бути придбані на дату їх випуску та в період між виплатами відсотків.

Найбільш поширеними довгостроковими борговими зобов'язаннями є *облігації*. Вони емітуються підприємствами з метою захисту значних сум капіталу у довгостроковому періоді і містять зобов'язання емітента повернути основну суму вкладення (за номінальною вартістю облігацій) та зобов'язання щодо сплати відсотків.

Оприбуткування боргових зобов'язань на баланс здійснюється за первісною вартістю за актом приймання – передачі.

При цьому роблять такі облікові записи:

1. Оприбуткування придбаних довгострокових боргових зобов'язань:

Дебет 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”;

Кредит 31 “Рахунки в банках”.

Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю. Амортизована собівартість фінансової інвестиції – це собівартість фінансової інвестиції, яка збільшена на суму нагромадженої амортизації дисконту або зменшена на суму нагромадженої амортизації премії. Різницею між собівартістю придбання і вартістю погашення фінансових інвестицій може бути дисконт або премія.

Дисконт виникає, якщо фінансові інвестиції були придбані за ціною нижчою, ніж номінальна вартість. Такі інвестиції називають дисконтними.

Приклад. 1 січня 2003 р. підприємство придбало 50 облігацій номінальною вартістю 1 000 грн. за 42 832 грн. з терміном погашення 5 років. Оголошена при емісії фіксована ставка відсотка – 12 %, відсотки сплачуються один раз в рік – 1 січня.

Придбання довгострокових облігацій на рахунках бухгалтерського обліку буде відображатись таким чином, грн.:

Тема 4. Облік довгострокових та поточних фінансових інвестицій

Дебет 143 “Інвестиції непов’язаним сторонам 42 832;
Кредит 311 “Поточні рахунки в національній валюті” 42 832.

Отже, сума дисконту в даному прикладі склала 7 168 грн. (50 x 1000 - 2832).

Сума дисконту амортизується протягом періоду з дати придбання до дати погашення боргових цінних паперів за *методом ефективної ставки відсотка* з одночасним нарахуванням відсотків.

Метод ефективної ставки відсотка – це метод нарахування 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.

Використання цього методу дозволяє здійснювати амортизацію премії або дисконту з одночасним нарахуванням відсотків за облігаціями.

Продовжимо приклад. Дата погашення придбаних облігацій – 31.12.2007 р. Отже, термін амортизації дисконту буде складати 5 років. Виплата відсотків за даними облігаціями здійснюється щорічно в кінці року за фіксованою ставкою 12%. Номінальна ставка відсотка складатиме 6 000 грн. (50 000 x 12 %).

Ефективну ставку відсотка визначимо за формулою:

$$ЕСВ_d = \frac{(НВ \times ФСВ) + (Д : Т)}{(ДВ + НВ) : 2} \times 100 \% , \text{ де}$$

НВ – номінальна вартість облігацій (однієї чи паке-ту), грн.;

ФСВ – фіксована ставка відсотка, % ;

Д – сума дисконту, грн.;

Т – період погашення, років;

ДВ – дисконтна вартість облігацій (однієї чи пакету), грн.

За нашим прикладом

$$ЕСВ = \frac{(50000 \times 0,12) + (7168 : 5)}{(42832 + 50000) : 2} \times 100 \% = 16 \% .$$

Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації подано в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

**Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями
в облігації**

Періоди	Дата	Номінальна сума відсотків, (грн.)	Сума відсотків за ефективною ставкою, (грн.)	Сума амортизації дисконту, (грн.) (гр. 4- гр. 3)	Амортизована собівартість інвестиції, (грн.)
1	2	3	4	5	6
0	01.01.2003				42832
1	31.12.2003	6000	6853	853	43685
2	31.12.2004	6000	6990	990	44675
3	31.12.2005	6000	7148	1148	45823
4	31.12.2006	6000	7332	1332	47155
5	31.12.2007	6000	8845	2845	50000

У гр. 6 таблиці вказується амортизована собівартість інвестиції на кінець кожного звітного періоду, за якою вона буде відображена у балансі.

Сума амортизації дисконту нараховується одночасно з нарахуванням відсотка за ефективною ставкою. Вона буде доходом від фінансових інвестицій, що підлягає отриманню у звітному періоді і відображається у складі інших фінансових доходів.

При цьому на кінець першого року утримання інвестиції здійснюється такі записи в бухгалтерському обліку:

1. На суму зростання вартості інвестиції (амортизації дисконту), грн.:

Дебет	143	“Інвестиції непов’язаним сторонам”	853
Кредит	733	“Інші доходи від фінансових операцій”	853

2. На суму визнаних доходів за відсотками, грн.:

Дебет	373	“Розрахунки за нарахованими відсотками”	6 000
Кредит	732	“Відсотки отримані”	6 000

На кінець другого року бухгалтеру слід зробити такі облікові записи:

3. На суму зростання вартості інвестиції (амортизації дисконту), грн.:

Тема 4. Облік довгострокових та поточних фінансових інвестицій

Дебет 143	“Інвестиції непов’язаним сторонам”	990
Кредит 733	“Інші доходи від фінансових операцій”	990

4. На суму визнаних доходів за відсотками, грн. :

Дебет 373	“Розрахунки за нарахованими відсотками”	6 000
Кредит 732	“Відсотки отримані”	6 000

На дату погашення облігації (31.12.2007) вартість облігацій на балансі повинна бути доведена до номінальної, оскільки виплата коштів емітентом облігації здійснюється за номінальною вартістю.

При погашенні облігацій складають такі записи:

5. На суму отриманого погашення:

Дебет 311	“Поточні рахунки в національній валюті”	50 000
Кредит 143	“Інвестиції непов’язаним сторонам”	50 000

6. На суму зростання вартості інвестиції (амортизації дисконту), грн.:

Дебет 143	“Інвестиції непов’язаним сторонам”	2 845
Кредит 733	“Інші доходи від фінансових операцій”	2 845

7. На суму визнаних доходів за відсотками, грн.:

Дебет 373	“Розрахунки за нарахованими відсотками”	6 000
Кредит 732	“Відсотки отримані”	6 000

Облігації, які підприємство придбало за ціною, вищою від номінальної вартості, називаються преміальними. Перевищення ціни придбання над номінальною вартістю називається премією.

Приклад. 01.01.2003 р. підприємство придбало 50 облігацій номінальною вартістю 1000 грн. за ціною 1050 грн./шт. Фіксована ставка відсотка за облігаціями складає 12% річних, термін погашення – 31.12.2007 р. Виплата відсотків здійснюється щорічно в кінці року.

Придбання довгострокових облігацій на рахунках бухгалтерського обліку буде відображатись таким чином, грн.:

Дебет 143	“Інвестиції непов’язаним сторонам”	52 500
Кредит 311	“Поточні рахунки в національній валюті”	52 500

Номінальна ставка відсотка складає 3 000 грн. Премія складає 2500 грн. $((1060-1000) \times 50)$.

Ефективна ставка відсотка розраховується за формулою:

$$ECB_{\pi} = \frac{(NB \times \Phi CB) - (P : T)}{(PB + NB) : 2} \times 100 \% , \text{ де}$$

NB – номінальна вартість облігації, грн.;

ΦCB – фіксована ставка відсотка, % ;

P – премія, грн.;

T – термін погашення облігації, років;

PB – преміальна вартість облігацій, грн.

Підставивши дані у формулу, будемо мати:

$$ECB_{\pi} = \frac{(50000 \times 0,12) - (3000 : 5)}{(53000 + 50000) : 2} \times 100 \% = 10,5 \%$$

Розрахунок амортизації премії подано у таблиці 12.3.

Таблиця 12.3

Розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації

Періоди	Дата	Номіналь-на сума відсотків, (грн.)	Сума відсотків за ефективною ставкою, (грн.)	Сума амортиза-ції премії, (грн.)	Амортизо-вана собівартість інвестиції, (грн.)
0	01.03.2000				53000
1	31.12.2000	6000	5565	435	52565
2	31.12.2001	6000	5519	480	52085
3	31.12.2002	6000	5469	531	51554
4	31.12.2003	6000	5413	587	50967
5	31.12.2004	6000	5033	967	50000

Вартість інвестиції на кінець кожного звітного періоду відображається за вирахуванням суми амортизації премії за ефективною ставкою відсотка. На рахунках бухгалтерського обліку наведені операції відображаються на кінець першого року таким чином, грн.:

1. На суму амортизації премії:

Дебет 952 “Інші фінансові витрати” 435

Кредит 143 “Інвестиції непов’язаним сторонам” 435

2. На суму нарахованих відсотків :

Дебет 373 “Розрахунки по нарахованих доходах” 6 000

Кредит 732 “Відсотки отримані” 6 000

За принципом нарахування відсотки нараховуються щомісячно незалежно від дати їх виплати (отримання).

Оцінка і облік інвестицій в боргові зобов'язання здійснюється за кожною інвестицією.

Якщо інвестиція в боргові цінні папери здійснена за номінальною вартістю, балансова вартість її не змінюється протягом усього періоду утримання її підприємством. У такому випадку визнається дохід лише за відсотками.

4.5. Облік інвестицій в акції

Фінансові інвестиції в акції здійснюються з метою отримання доходів у вигляді дивідендів. На дату балансу вони обліковуються за методом участі в капіталі або за справедливою вартістю. Якщо справедливу вартість фінансових інвестицій визначити неможливо, вони відображаються на балансі за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності.

За методом участі в капіталі відображаються інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства та здійснені інвестиції при проведенні спільної діяльності, тобто за умови, що частка інвестора в об'єкті інвестування є такою значною, що дозволяє здійснювати контроль його діяльності.

Балансова вартість цих інвестицій відображається за вартістю, яка визначається з урахуванням усіх змін у власному капіталі об'єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором та об'єктом інвестування.

Балансова вартість інвестицій при використанні даного методу оцінки на дату балансу збільшується на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку об'єкта інвестування із включенням цієї суми до складу доходу від участі в капіталі. Одночасно балансова вартість інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на частку інвестора в сумі інших змін у власному капіталі об'єкта інвестування за звітний період. Суми змін

включаються до відповідних статей власного капіталу інвестора. Якщо сума змін за статтями капіталу є більшою, ніж суми за статтями капіталу інвестора, то коригування здійснюються за рахунок нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Метод участі в капіталі при здійсненні значних інвестицій не використовується за таких умов:

– фінансові інвестиції придбані та утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання;

– асоційоване або дочірнє підприємство ведуть діяльність в умовах, що обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

Фінансові інвестиції, в яких частка інвестора в об'єкті інвестування є незначною, слід відображати на балансі за справедливою вартістю. У разі відхилення справедливої вартості фінансових інвестицій від їх балансової вартості необхідно проводити переоцінку, результати якої визнаються як інші доходи або інші витрати. У бухгалтерському обліку доходи або витрати від такої переоцінки слід відображати на рахунках, відповідно: 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”;

Якщо справедливу вартість фінансових інвестицій достовірно визначити неможливо, їх слід відображати в балансі за собівартістю з урахуванням зменшення корисності.

Зменшення балансової вартості фінансових інвестицій відображається в бухгалтерському обліку лише в межах вартості інвестиції.

Приклад. ВАТ “Львів-АТП” 2 січня 2003 р. придбало значну частку (55%) у власному капіталі ВАТ “Мережа” за 712 тис. грн. ВАТ “Львів-АТП” веде облік інвестицій в асоційоване підприємство ВАТ “Мережа” за методом участі в капіталі.

За результатами 2003 року ВАТ “Мережа” отримало чистий прибуток 125 680 грн. і нарахувало дивіденди на суму 78500 грн. Вартість фінансової інвестиції ВАТ “Львів-АТП” станом на 31.12.2000 р. складатиме 737 949 грн. (712000 + 69124 - 43175).

Проведені операції відображаються в обліку записами, грн.:

1. Інвестовані кошти в акції асоційованого підприємства:	
Дебет 141 “Інвестиції пов’язаним за методом обліку участі в капіталі”	712 000
Кредит 311 “Поточні рахунки в національній валюті”	712 000

Тема 4. Облік довгострокових та поточних фінансових інвестицій

2. Отриманий дохід від інвестицій в асоційоване підприємство:

Дебет 141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”	69 124
Кредит 721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”	69 124

3. Нараховані дивіденди за інвестиціями в асоційоване підприємство:

Дебет 373 “Розрахунки за нарахованими доходами”	43 175
Кредит 141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”	43 175

Якщо підприємство – об’єкт інвестування отримало збитки у звітному періоді, то балансова вартість інвестицій підприємства – інвестора зменшується на суму, що є часткою інвестора в чистому збитку об’єкта інвестування. Частка збитку, який отримує об’єкт інвестування, відноситься до складу втрат від участі в капіталі. При цьому буде зроблено запис:

Дебет 96 “Втрати від участі в капіталі”;	
Кредит 141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”.	

Підприємство може прийняти рішення про реалізацію довгострокових інвестицій. У такому випадку вони переводяться у поточні і незалежно від частки інвестора в об’єкті інвестування обліковуються за справедливою вартістю або собівартістю.

4.6. Облік поточних інвестицій

Підприємство може мати у своєму розпорядженні тимчасово вільні грошові кошти, які не будуть використовуватися в господарській діяльності найближчим часом. Відсотки, які сплачують банки за залишки коштів на поточних рахунках клієнтів, є незначними – 2,1-3 %. Тому підприємству вигідно інвестувати їх у короткострокові цінні папери з метою отримання вищих доходів.

Підприємство може здійснити такі поточні інвестиції :

- придбання депозитних сертифікатів;

- у високоліквідні акції інших підприємств за умови очікування зростання їх ціни в короткостроковому періоді;
- у поточні боргові зобов'язання інших підприємств (облігацій);
- інші інвестиції.

Інвестиції можна класифікувати як поточні, якщо вони відповідають таким вимогам :

1. Висока ліквідність.
2. Визначений короткий термін утримання (до 12 місяців).

Якщо поточні фінансові інвестиції відповідають наведеним вимогам, то їх можна без втрат конвертувати у грошові кошти. Такі інвестиції називають еквівалентами грошових коштів.

Поточні фінансові вкладення на дату придбання відображаються:

- при придбанні за грошові кошти – за первісною вартістю;
- при обміні на інші цінні папери – за справедливою вартістю.

На дату балансу оцінка поточних інвестицій здійснюється за справедливою вартістю або собівартістю. Оцінка фінансових інвестицій за справедливою вартістю можлива за умови, що вони обертаються на фондовому ринку.

Приклад. 12.01. ВАТ “Маяк” придбало пакет акцій ВАТ “Промінь” вартістю 18 250 грн. (73 000 х 0,25 грн.) з метою одержання доходів від зростання їх вартості у поточному періоді. Акції ВАТ “Промінь” не обертаються на фондовому ринку. Витрати на перереєстрацію акцій у реєстрі склали 2190 грн.

Операції з придбання акцій ВАТ “Промінь” будуть відображені на рахунках бухгалтерського обліку таким чином, грн.:

1. Придбання пакету акцій:
Дебет 35 “Поточні фінансові інвестиції” 18 250
Кредит 311 “Поточні рахунки в національній валюті” 18 250

2. Перереєстрація права власності незалежним реєстратором:

- Дебет 35 “Поточні фінансові інвестиції” 2 190
Кредит 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” 2 190

Тема 4. Облік довгострокових та поточних фінансових інвестицій

Отже, собівартість пакету акцій придбаних фінансових інвестицій за балансом складе 20 440 грн. (собівартість 1 акції – 0,28 грн.). Акції ВАТ “Промінь” не обертаються на спеціально організованих ДКЦПФР ринках і тому їх слід обліковувати у балансі за собівартістю придбання.

02.05. ВАТ “Маяк” продало 30 000 шт. акцій ВАТ “Меркурій” за 11 400 грн. В обліку ця операція буде відображена таким чином, грн.:

1. Визнані доходи від реалізації:

Дебет 311 “Поточні рахунки в національній валюті”	11 400
Кредит 741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”	11 400

2. Списано інвестицій на собівартість реалізованих акцій:

Дебет 971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”	8 400
Кредит 35 “Поточні фінансові інвестиції”	8 400

15.07. було реалізовано 20 000 шт. акцій за 5 200 грн. В бухгалтерському обліку ці операції були відображені таким чином, грн.:

1. Визнані доходи від реалізації акцій:

Дебет 311 “Поточні рахунки в національній валюті”	5 200
Кредит 741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”	5 200

2. Списано собівартість реалізованих акцій :

Дебет 971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”	5 600
Кредит 35 “Поточні фінансові інвестиції”	5 600

Для продажу решти із придбаного пакету акцій – 23 тис. шт., придбаних за 6 440 грн. протягом дванадцяти місяців покупців не знайшлося, тому ВАТ “Мрія” вирішило перевести їх у довгострокові фінансові інвестиції і утримувати на балансі з метою отримання дивідендів:

Дебет 143 “Інвестиції непов’язаним сторонам”	6 440
Кредит 35 “Поточні фінансові інвестиції”	6 440

Аналітичні дані про фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства, в спільну діяльність, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, а також еквівалентів грошових коштів, інші інвестиції відображаються у Відомості 4.2

“Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій”. Для довгострокових та поточних інвестицій відкриваються окремі відомості.

4.7. Розкриття інформації про фінансові інвестиції

У примітках до фінансової звітності слід наводити таку інформацію про фінансові інвестиції :

1. Балансова вартість фінансових інвестицій за статтею “Довгострокові фінансові інвестиції”, які облічуються за методом участі в капіталі інших підприємств” у розрізі фінансових інвестицій в асоційовані підприємства і у спільні підприємства зі створенням юридичної особи.

2. Фінансові інвестиції, що включені до складу статей балансу “Інші довгострокові фінансові інвестиції”, “Поточні фінансові інвестиції” за собівартістю, за справедливою вартістю, за амортизованою собівартістю.

3. Про підстави для визначення справедливої вартості фінансових інвестицій.

4. Доходи і витрати від змін справедливої вартості фінансових інвестицій за звітний період.

5. Перелік провідних асоційованих, дочірніх і спільних підприємств із зазначенням частки в капіталі і методів оцінки, що використовуються для обліку таких фінансових інвестицій.

Тема 5. Облік дебіторської заборгованості

5.1. Зміст дебіторської заборгованості і її групування в обліку

У процесі господарської діяльності оплата за готову продукцію, товари здійснюється після їх відвантаження, а виконаних робіт і послуг після їх завершення і передачі клієнту (замовнику). У такому разі виникає дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги.

Підприємство також може надавати позики працівникам, отримувати аванси, переплачувати (понад встановлені нарахування) кошти в бюджет та фонди. У цьому разі виникає дебіторська заборгованість за розрахунками.

Групування, інтерпретація та оцінка дебіторської заборгованості здійснюється за П (С) БО 10 “Дебіторська заборгованість”.

Дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів на певну дату.

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

За П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість” вона визнається активом, якщо існує імовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума (п. 5). Імовірність отримання економічних вигод по дебіторській заборгованості за відвантажені товари, роботи і послуги існує, якщо підприємство очікує своєчасної її оплати. Якщо у підприємства з’являються сумніви щодо своєчасної (у визначені терміни) її оплати, то така заборгованість вважається сумнівною.

Особливістю поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги є те, що вона визнається одночасно з визнанням доходу від їх реалізації. Тобто для їх визнання необхідно виконання таких умов:

– покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності;

– підприємство не здійснює надалі контроль та управління за реалізованою продукцією (товарами та іншими активами);

– сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;

– є впевненість, що в результаті операцій відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати за цією операцією можуть бути достовірно визначені.

Момент передачі ризиків та вигод визначається на основі договору поставки продукції (товарів), виконаних робіт чи послуг.

За основу при класифікації дебіторської заборгованості приймаються такі основні критерії:

– строк погашення та зв'язок з нормальним операційним циклом;

– об'єкти, у відношенні до яких виникла дебіторська заборгованість;

– своєчасність погашення.

За строками погашення 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.

Поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

У відношенні до об'єктів, де вона виникає, групування здійснюється за такими видами:

– заборгованість орендаря за фінансовою орендою, яка відображається у балансі орендодавця;

– заборгованість, забезпечена векселями;

– за наданими позиками;

– дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги;

– дебіторська заборгованість за розрахунками;

– інша дебіторська заборгованість.

Залежно від своєчасності погашення вона поділяється на:

Тема 5. Облік дебіторської заборгованості

– дебіторську заборгованість, визначений угодою строк оплати якої не настав;

– дебіторська заборгованість не оплачена в строк. Така заборгованість, в свою чергу, поділяється на такі види: безнадійну та сумнівну.

Безнадійна дебіторська заборгованість – це заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржникам або за якою минув строк позовної давності.

Сумнівний борг – це поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи і послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Відображення дебіторської заборгованості в балансі за рахунками бухгалтерського обліку подане у таблиці 5.1.

Таблиця 5.1

Узгодженість відображення інформації про дебіторську заборгованість за балансом та за Планом рахунків

Баланс		Рахунки (субрахунки)	
Стаття	Рядок	Код рахунку	Назва субрахунку
1	2	3	4
<u>Необоротні активи</u>			
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	161	Заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду
		162	Довгострокові векселі отримані
		163	Інша дебіторська заборгованість
<u>Оборотні активи</u>			
Векселі отримані	150	341	Короткострокові векселі, отримані в національній валюті
		342	Короткострокові векселі, отримані в іноземній валюті
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги			
– чиста реалізаційна вартість	160		Рядок 161 мінус рядок 162
– первісна вартість	161	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками

Нашкерська Г.В. Фінансовий облік

		362	Розрахунки з іноземними покупцями та замовниками
– резерв сумнівних боргів	162	38	Резерв сумнівних боргів
Дебіторська заборгованість за розрахунками :			
з бюджетом	170	641	Розрахунки за податками
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами
за виданими авансами	180	371	Розрахунки за виданими авансами
із нарахування доходів	190	373	Розрахунки за нарахованими доходами
із внутрішніх розрахунків	200	682	Внутрішні розрахунки
Інша поточна дебіторська заборгованість		683	Внутрішньогосподарські розрахунки
	210	372	Розрахунки з підзвітними особами
374		Розрахунки за претензіями	
375		Розрахунки з відшкодування завданих збитків	
376		Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	
377		Розрахунки з іншими дебіторами	
65		Розрахунки за страхуванням	

5.2. Оцінка дебіторської заборгованості

На дату визнання за балансом дебіторська заборгованість оцінюється за первісною або теперішньою вартістю.

Залежно від терміну погашення та впевненості підприємства у непогашенні дебіторської заборгованості на дату балансу вона оцінюється за:

- первісною вартістю;
- чистою реалізаційною вартістю;

· дисконтованою вартістю майбутніх платежів.

Оцінка за первісною вартістю застосовується для всіх видів дебіторської заборгованості, окрім заборгованості за товари, роботи і послуги та за угодами фінансової оренди. Первісна вартість дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію (товари) наближена до її справедливої вартості. Проте слід мати на увазі, що первісна вартість дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію (товари, роботи, послуги) буде залежати від:

- надання покупцеві торговельної знижки або знижок з обсягу до дати реалізації;
- надання покупцеві знижок після реалізації;
- повернення товарів від покупців.

Оцінка за чистою реалізаційною вартістю здійснюється щодо поточної дебіторської заборгованості, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу). Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється резерв сумнівних боргів.

Зміст цієї оцінки полягає в тому, що з принципу обережності у складі активів визнається лише та дебіторська заборгованість, реалізація якої принесе майбутню економічну вигоду. Якщо підприємство не очікує оплати покупцем частини дебіторської заборгованості, вона визнається сумнівною. У разі відстрочення платежу за продукцію, товари, роботи, послуги з утворенням від цього різниці між справедливою вартістю дебіторської заборгованості та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, що підлягають отриманню за продукцію, товари, роботи, послуги, така різниця визнається дебіторською заборгованістю за нарахованими доходами (відсотками) у періоді її нарахування. Отже, за балансом дебіторська заборгованість визнається за сумою виставлених клієнтам рахунків за вирахуванням сумнівної заборгованості.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги визначається за формулою:

$$\text{Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості} = \text{Первісна вартість} - \text{Резерв сумнівних боргів}$$

Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються відсотки, відображається в балансі за *теперішньою вартістю*. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення. Частина довгострокової дебіторської заборгованості, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, відображається на ту саму дату в складі поточної дебіторської заборгованості.

Оцінка за дисконтованою вартістю майбутніх платежів використовується наприклад, для дебіторської заборгованості за довгостроковою фінансовою орендою.

5.3. Облік довгострокової дебіторської заборгованості

Довгостроковою вважається дебіторська заборгованість, яка не виникає в ході звичайного операційного циклу, термін погашення якої складає більше 12 місяців з дати балансу.

До довгострокової відноситься дебіторська заборгованість:

- за майно, передане у фінансову оренду;
- довгострокові векселі отримані;
- інша дебіторська заборгованість.

Облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться на рахунок 16 “Довгострокова дебіторська заборгованість”. За дебетом рахунка 16 “Довгострокова дебіторська заборгованість” відображається виникнення (збільшення) заборгованості, за кредитом – її погашення (списання).

Рахунок 16 “Довгострокова дебіторська заборгованість” має такі субрахунки:

- 161 “Заборгованість за майно у фінансовій оренді”;
- 162 “Довгострокові векселі отримані”;
- 163 “Інша дебіторська заборгованість”.

На субрахунку 161 “Заборгованість за майно у фінансовій оренді” відображаються чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, визначені П(С)БО 14 “Оренда”.

На субрахунку 162 “Довгострокові векселі отримані” ведеться облік векселів, отриманих для забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості.

Субрахунок 163 “Інша дебіторська заборгованість” призначений для обліку іншої довгострокової дебіторської заборгованості – за виданими працівникам довгостроковими позиками тощо.

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

Операції за довгостроковою фінансовою орендою в обліку орендодавача відображаються записами:

1. При передачі основних засобів у фінансову оренду:

Дебет 131 “Знос основних засобів”;

Дебет 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”;

Кредит 104 “Машини та обладнання”.

2. Визнання довгострокової дебіторської заборгованості за основними засобами, переданими у фінансову оренду:

Дебет 161 “Заборгованість за майно у фінансовій оренді”;

Кредит 69 “Доходи майбутніх періодів”.

При видачі позики працівникові на період більший, ніж 12 місяців:

1. Видані кошти з каси під звіт :

Дебет 372 “Розрахунки з підзвітними особами”;

Кредит 301 “Каса в національній валюті”.

2. Визнання іншої довгострокової дебіторської заборгованості у сумі виданої позики :

Дебет 163 “Інша дебіторська заборгованість”;

Кредит 372 “Розрахунки з підзвітними особами”.

5.4. Облік поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги

Дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги виникає при відвантаженні продукції, товарів, робіт і послуг за умови розрахунку в майбутньому покупцями. Вона визнається за балансом одночасно з визнанням доходу від основної операційної діяльності.

Для обліку цієї заборгованості використовується рахунок 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, що має такі субрахунки:

361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”;

362 “Розрахунки з іноземними покупцями”;

363 “Розрахунки з учасниками ПФГ”.

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

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

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником за кожним пред’явленим до сплати рахунком.

Виникнення дебіторської заборгованості відображається на рахунках бухгалтерського обліку таким чином:

1. Визнання доходу від реалізація готової продукції, товарів, робіт, послуг.

Дебет 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”;

Кредит 70 “Доходи від реалізації”.

Одночасно на суму ПДВ:

Дебет 70 “Доходи від реалізації”;

Кредит 641 “Розрахунки за податками”.

2. За принципом відповідності одночасно з доходами від реалізації продукції, робіт, послуг визнається їх собівартість:

Дебет 90 “Собівартість реалізації”;

Кредит 26 “Готова продукція”;

Кредит 28 “Товари”.

3. При погашенні покупцем дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги складається запис:

Дебет 31 “Рахунки в банках”;

Кредит 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”.

4. При виставленні претензій покупцю:

Дебет 374 “Розрахунки за претензіями”;

Кредит 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”.

5. Віднесена до резерву безнадійна дебіторська заборгованість:

Дебет 38 “Резерв сумнівних боргів”;

Кредит 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”.

За різних умов покупець може отримати знижку, умови надання якої вказуються в рахунку-фактурі. Знижки враховуються в обліку в момент їх реалізації.

При цьому складається кореспонденція рахунків:

1. Визнання доходу від реалізації готової продукції:

Дебет 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”;

Кредит 70 “Доходи від реалізації”.

Одночасно на суму ПДВ:

Дебет 70 “Доходи від реалізації”;

Кредит 641 “Розрахунки за податками”.

2. Реалізація знижки за “швидку” оплату:

Дебет 704 “Вирахування з доходу”;

Кредит 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”.

Одночасно здійснюється корегування податкових зобов'язань з ПДВ методом “сторно”:

Дебет 704 “Вирахування з доходу”;

Кредит 641 “Розрахунки за податками”.

Дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги також виникає за умови їх реалізації в обмін на подібні чи неподібні активи.

Подібними вважаються активи, однакові за призначенням та справедливою вартістю. Всі інші активи вважаються неподібними.

У випадку здійснення обміну подібними товарами, робо-

тами та послугами дебіторська заборгованість не визнається.

У випадку здійснення обміну неподібними активами дебіторська заборгованість визнається за справедливою вартістю активів.

Облік наданих знижок при оплаті за продукцію (товари)

За умовами укладених угод з покупцями їм можуть надаватися знижки.

Знижки – оплата покупцями за придбану продукцію або товари за нижчою, ніж передбачено угодою (рахунком), ціною.

Знижки можуть надаватися за таких умов:

- дострокової (попередньої) оплати;
- “швидкої” оплати (у визначені постачальником терміни);
- придбання великої партії продукції (товарів).

Умови надання знижки, як правило, вказуються у виставленому постачальником рахунку.

Суми наданих знижок за умови їх реалізації не включаються до доходу або корегують (у напрямі зменшення) його суму.

Для обліку знижок використовується рахунок 704 “Вирахування з доходу”. За дебетом рахунка відображається сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих товарів та продукції та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом – списання дебетових оборотів на рахунку 79 “Фінансові результати”.

Облік наданих знижок за умови дострокової (попередньої оплати)

Приклад 1. Підприємство реалізує штампувальні верстати за ціною 2400 грн./шт. (собівартість 1800 грн./шт.). За умови дострокової оплати (у 5-денний термін з дня отримання рахунку) покупець отримує знижку 5% від ціни реалізації. 15.09. підприємство виставило рахунок покупцеві на оплату за 3 верстати. Загальна сума за рахунком – 7200 грн. 18.09. покупець сплатив аванс за верстати, які були доставлені покупцеві 20.09. Наведені операції відображаються в обліку в таблиці 5.2.

Таблиця. 5.2

Облік наданих покупцям знижок за умови попередньої оплати

№ з./п.	Дата операції	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1.	18.09.	Отримано аванс від покупця (у час дії знижки)	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	681 "Розрахунки за авансами отриманими"	6840
2.	18.09.	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"	1140 6840
3.	20.09.	Визнано дохід від реалізації готової продукції	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	1140
4.	20.09.	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	643 "Податкові зобов'язання"	5400
5.	20.09.	Списано відвантажені верстати зі складу	901 Собівартість реалізованої готової продукції"	26 "Готова продукція"	1140
6.	20.09.	Взаємне зарахування авансу і дебіторської заборгованості	681 "Розрахунки за авансами отриманими"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	

Облік наданих знижок за умови "швидкої оплати"

Знижка за умови "швидкої" оплати (в 5-10-денний термін після відвантаження продукції (товарів) відображається в обліку лише за умови її реалізації (оплати покупцем у вказаний в рахунку термін). Дохід в даному випадку визнається у загальній сумі виставленого покупцю рахунку. Після його своєчасної оплати проводиться корегування суми визнаного доходу і з-

бов'язань з податку на додану вартість. Якщо покупець не оплатив у терміни, визначені в угоді та виставленому йому рахунку, знижка вважається нереалізованою і дохід визнається у повній сумі.

Приклад 2. За умовами прикладу 1 підприємство реалізує ту саму продукцію, однак знижка надається за умови оплати в 5-денний термін з дати відвантаження верстатів у розмірі 5%. 20.09. було відвантажено 3 верстати покупцеві. 24.09. покупець здійснив оплату за верстати (у період реалізації знижки). Розв'язок прикладу проведемо у таблиці 5.3.

Таблиця 5.3.
Облік знижок за умови “швидкої” оплати

№ з/п.	Дата операції	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1.	20.09.	Відвантажено штампувальні верстати покупцеві	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”	701 “Дохід від реалізації готової продукції”	7 200
2.	20.09.	Нараховані зобов'язання з ПДВ	701 “Дохід від реалізації готової продукції”	641 “Розрахунки з податками”	1 200
3.	20.09	Відвантажено верстати зі складу	901 “Собівартість реалізованої готової продукції”	26 “Готова продукція”	5400
4.	4.09.	Оплачено покупцем за верстати з урахуванням знижки Корегування доходу на суму знижки Корегування зобов'язань з ПДВ (методом “сторно”)	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”	5 700
4.	704 “Вирахування з доходу”		704 “Вирахування з доходу”	641 “Розрахунки з податками”	6840
5.			704 “Вирахування з доходу”	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”	(360)
			641 “Розрахунки з податками”	(60)	

Облік знижок за придбання великої партії продукції.

Знижка за придбання великої партії продукції надається при відвантаженні продукції. Дохід і податкові зобов'язання з ПДВ визнаються в обліку з урахуванням умов знижки при відпусканні продукції. Продовжуючи приклади 1,2, вважати- мемо, що клієнт придбав 10 штампувальних верстатів із знижкою 5% за придбання великої партії продукції. Операції на рахунках будуть відображені у таблиці 5.4.

Таблиця 5.4

Відображення на рахунках операцій отримання знижок за умови придбання великої партії продукції

№ з./п.	Дата операції	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1.	20.09.	Визнано дохід від реалізації штампувальних верстатів (10 шт.)	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”	701 “Дохід від реалізації готової продукції”	22 800
2.	20.09	Нараховані зобов'язання з ПДВ	701 “Дохід від реалізації готової продукції”	641 “Розрахунки з податками”	3 800
3.	20.09	Відвантажено верстати зі складу	901 “Собівартість реалізованої готової продукції”	26 “Готова продукція”	18000
4.	28.09	Оплачено покупцем за верстати	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”	22 800

Якщо якість отриманої продукції чи товару не задовольняє покупця (у відповідності з умовами укладеної угоди), він може їх повернути. При цьому здійснюється корегування нарахованих доходів та ПДВ.

5.5. Облік сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості

Одним з найважливіших принципів, визначених Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, є принцип обачності, за яким підприємство не повинне допускати завищення оцінки активів та доходів, заниження оцінки доходів і витрат. Важливим є використання названого принципу при визнанні і оцінці дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги. Майбутня економічна вигода, яку підприємство очікує від визнаної на балансі дебіторської заборгованості — це її своєчасна оплата покупцями.

Строки оплати дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги визначаються укладеними договорами з дебіторами або у виставлених їм для оплати рахунках. За умовами більшості угод, які укладаються підприємствами, нормальними вважаються строки для оплати до 30 днів з дати відвантаження продукції, товарів, робіт, послуг. Якщо після закінчення цього строку заборгованість не оплачується клієнтом, то у підприємства-виробника можуть виникати сумніви щодо оплати частини або всієї суми такої заборгованості. Чим більший строк несплати заборгованості, тим більші сумніви щодо її оплати виникають у підприємства-виробника. Сумнівна дебіторська заборгованість не визнається при оцінці активів балансу, а відноситься до резерву сумнівних боргів.

Величина резерву сумнівних боргів формується за такими методами:

1. Виходячи з платоспроможності окремих дебіторів.
2. Періодизації дебіторської заборгованості.
3. Виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації товарів, робіт, послуг.

При використанні методів платоспроможності окремих дебіторів та періодизації дебіторської заборгованості підприємство за основу використовує дані балансу та аналітичного обліку розрахунків. При використанні методу питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації то-

варів, робіт, послуг за основу для розрахунків слугує звіт про фінансові результати.

Підприємство обирає будь-який з названих методів формування резерву та розкриває його у своїй обліковій політиці. Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату.

За методом *дослідження платоспроможності окремих дебіторів* формування резерву здійснюється шляхом вивчення платоспроможності окремих дебіторів за виставленими їм рахунками. Якщо одним дебітором не оплачено декілька рахунків або один рахунок протягом визначеного періоду, то такий дебітор визнається неплатоспроможним, а його вся заборгованість – сумнівною. Отже, вся сума заборгованості таких дебіторів відноситься до резерву сумнівних боргів.

Приклад. Станом на 31 грудня 200х року у складі дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги відображено заборгованість підприємства “А” – 12 000 грн., щодо якого була порушена справа про банкрутство. У зв’язку з цим погашення підприємством “А” заборгованості є сумнівним. Отже, уся сума заборгованості підприємства “А” – 12 000 грн. відноситься до резерву сумнівних боргів.

При цьому станом на 31.12.2003 р. складається такий запис на рахунках бухгалтерського обліку, грн.:

Дебет 944 “Сумнівні та безнадійні борги”	12 000
Кредит 38 “Резерв сумнівних боргів”	12 000

Цей метод формування резерву доцільно використовувати малим підприємствам, що мають небагато дебіторів, або таким, що мають автоматизовану форму бухгалтерського обліку. Це дає можливість проаналізувати платоспроможність кожного з них зокрема.

Більш зручним у користуванні є *метод періодизації дебіторської заборгованості* за строками несплати, за яким кожній із визначеної підприємством групи, встановлюється коефіцієнт сумнівності.

Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати у попередніх звітних періодах (наприклад, три роки). За цим

методом дебіторську заборгованість, не оплачену в період до 3-х років, можна класифікувати за такими групами:

- I. 1-30 днів з дати виникнення;
- II. 31-60 днів з дати виникнення;
- III. 61-90 днів з дати виникнення;
- IV. 91-365 днів з дати виникнення;
- V. 365 днів – 2 роки з дати виникнення;
- VI. 2 роки – до трьох років з дати виникнення.

Підприємство самостійно встановлює коефіцієнт сумнівності для кожної групи. Чим більший термін непогашення дебіторської заборгованості, тим вищим є коефіцієнт сумнівності. При цьому важливим є те, щоб загальна сума сумнівного боргу звітного періоду не була меншою від розміру безнадійної заборгованості попереднього звітного періоду. Коефіцієнт сумнівності визначається окремо для кожного року.

Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина резерву сумнівних боргів складає залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату. Тому при визначенні розміру резерву на кінець звітного року, слід брати до уваги залишок невикористаного резерву на початок року. На інші операційні витрати з використанням цього методу буде віднесено різницю між сумою резерву на кінець та на початок звітного періоду.

Приклад. Підприємство використовує метод класифікації дебіторської заборгованості для визначення суми резерву сумнівних боргів.

Дебіторська заборгованість за строками непогашення поділена ним на три групи, грн.:

Перша група – 123 000;

Друга група – 117 000;

Третя група – 28 000.

Всього дебіторська заборгованість – 268 000.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу складає 2 040 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності підприємство обрало період 3 попередніх роки (табл. 5.5.).

Таблиця 5.5

Вихідні дані для розрахунку коефіцієнта сумнівності для формування резерву сумнівних боргів, грн.

Дата балансу	Залишок дебіторської за боргованості за групами			Безнадійна заборгованість звітного періоду (у тому числі)		
	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
1	2	3	4	5	6	7
31.12.00	86 200	75 400	95 200	2 000	1500	2300
31.12.01	55 400	77 200	55 400	1500	950	1400
21.12.02	67 300	88 300	45 300	3000	1900	1200
Разом	208 900	240 900	195 900	6 500	4350	4900

Коефіцієнт сумнівності (Кс) для кожної групи визначається за формулою:

$$K_c = \Sigma \text{Бзн} : \text{Дзн} ,$$

де – Бзн – безнадійна дебіторська заборгованість відповідної групи в складі дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги цієї групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді;

Дзн – дебіторська заборгованість відповідної групи за продукцію, товари, роботи, послуги цієї групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді.

Коефіцієнт сумнівності для кожної з груп складає:

$$\text{Група 1} - 6\,500 : 208\,900 = 0,031;$$

$$\text{Група 2} - 4\,350 : 240\,900 = 0,018 ;$$

$$\text{Група 3} - 4\,900 : 195\,900 = 0,025.$$

Величина резерву сумнівних боргів на 31 грудня 2004 року складає:

$$123\,000 \times 0,031 + 117\,000 \times 0,018 + 28\,000 \times 0,025 = 6\,619 \text{ грн.}$$

Залишок резерву на початок звітного року – 2 040 грн.

У грудні 2003 року слід донарахувати резерв у сумі 4579 грн. (6619-2040).

При донарахуванні резерву сумнівних боргів складається такий обліковий запис, грн.:

Дебет 944 “Сумнівні та безнадійні борги” 4579

Кредит 38 “Резерв сумнівних боргів” 4579

Виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації товарів, робіт, послуг.

Метод питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації товарів, робіт, послуг

При використанні цього методу підприємство визначає величину сумнівних боргів, виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати. Основою для визначення суми резерву служать звіти про фінансові результати діяльності підприємства за попередні періоди.

Приклад. У 2003 році чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг підприємства складає 860 000 грн. Залишок резерву сумнівних боргів складає 620 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності підприємство обрало період три попередніх роки (табл. 5.6.).

Таблиця 5.6

Вихідні дані для розрахунку коефіцієнта сумнівності для формування резерву сумнівних боргів, грн.

Дата балансу	Визнаний чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг	Безнадійна заборгованість звітного періоду
1	2	3
31.12.00	1 200 000	1 400
31.12.01	950 000	980
21.12.02	1380 000	1 850
Разом	3530 000	4230

Коефіцієнт сумнівності дебіторської заборгованості складає 0,0012 ($4230 : 3\,530\,000$).

Сума створеного резерву сумнівних боргів у 2003 р. складає 1032 грн. ($860000 \times 0,0012$).

При формуванні резерву складаємо запис, грн.:

Дебет 944 “Сумнівні та безнадійні борги” 1032

Кредит 38 “Резерв сумнівних боргів” 1032

Сума резерву за балансом станом на 31.12.2003 року складе 1652 грн. ($1032 + 620$). При використанні даного методу формування резерву сумнівних боргів необхідно сумувати суму нарахованого резерву та його невикористаного залишку на початок звітного періоду.

Створений резерв відображається у балансі за рядком 162 і дозволяє зменшити суму дебіторської заборгованості, що включається до підсумку балансу, а, отже, і загальну валюту балансу. Одночасно на суму створеного резерву зростають інші

операційні витрати підприємства, що зменшує суму обчисленого фінансового результату від операційної діяльності – прибутку (або збільшує суму отриманого збитку). У цьому разі повністю реалізується принцип обачності: активи і доходи підприємства не будуть завищеними, а витрати заниженими.

За рахунок створеного резерву сумнівних боргів відноситься лише така дебіторська заборгованість:

1. Боржник визнаний банкрутом.
2. Закінчений термін позовної давності.

При віднесенні до резерву сумнівних боргів дебіторська заборгованість списується з балансу і одночасно відноситься на позабалансовий рахунок 071 “Списана дебіторська заборгованість” для утримання на період можливої сплати боржником (не менше 3-х років). Якщо сформованого резерву не вистачає в цілому по всіх групах, безнадійна заборгованість відноситься за рахунок інших операційних витрат. Якщо покупцем все ж оплачується вже списана з балансу дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, то сума отриманого відшкодування включається до складу інших операційних доходів.

При використанні створеного резерву сумнівних боргів складається запис в бухгалтерському обліку:

Дебет 38 “Резерв сумнівних боргів”;

Кредит 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”.

При перевищенні суми безнадійної заборгованості розміру нарахованого резерву:

Дебет 944 “Сумнівні та безнадійні борги”;

Кредит 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”.

Облік основних операцій з безнадійною заборгованістю наведено в таблиці 5.7.

Таблиця 5.7

Основні операції з обліку безнадійної заборгованості

№ з./п.	Зміст Операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списаний безнадійний борг покупця	38 “Резерв сумнівних боргів”; 944 “Сумнівні та безнадійні борги”	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”

2	Зарахована на позабалансовий рахунок сума заборгованості покупця	071 “Списана дебіторська заборгованість”	—
3	Відшкодована покупцем сума боргу	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	36 “Резерв сумнівних боргів”
4	Списана з позабалансового рахунку сума відшкодованої заборгованості	—	071 “Списана дебіторська заборгованість”

Приклад формування та використання резерву сумнівних боргів підприємством “Мрія” (метод періодизації дебіторської заборгованості).

Розглянемо практичний приклад формування та використання резерву сумнівних боргів за методом періодизації дебіторської заборгованості для підприємства “Мрія”, яке формує резерв вперше (включаючи вплив на оподаткування підприємства).

Станом на 31.12.2001 р. ВАТ “Мрія” має дебіторську заборгованість за товари, роботи, послуги у сумі 212 800 грн., розділену за строками непогашення на 6 груп (таблиці 1-6). За умовами укладених угод ВАТ “Мрія” дає строк для оплати клієнтам – 30 днів. Якщо суми не оплачені у визначений строк, підприємство пред’являє дебіторам претензії (табл. 2), передає позови до арбітражного суду про утримання суми боргу, а при його незадоволенні – передає позов про банкрутство (табл. 2-5). Аналізуючи суму безнадійної дебіторської заборгованості за попередній період, підприємство приймає рішення створити резерв сумнівних боргів у сумі 11 920 грн. Резерв, на думку адміністрації підприємства, слід створювати лише для заборгованості, несплаченої в період більше 60 днів. При створенні резерву сумнівних боргів в бухгалтерському обліку було складено запис:

Дебет 944 “Сумнівні та безнадійні борги”	11 920 грн.
Кредит 38 “Резерв сумнівних боргів”	11 920 грн.

На звітну дату підприємством було проведено аналіз дебіторської заборгованості, відображеної у відомості реалізації за групами.

Суми заборгованості, виділеної в III-ю групу (табл. 3) були передані до суду для утримання цієї заборгованості з боржників. За рішенням суду заборгованість ВАТ “Львівліс” була погашена в сумі 18 000 грн. На незадоволену судом суму була нарахована пеня в сумі 1750 грн. При цьому в бухгалтерському обліку було складено запис:

Дебет 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” 1750 грн.
Кредит 746 “Інші доходи від звичайної діяльності” 1750 грн.

За IV групою заборгованості фактично розглянуто лише 2 позови із трьох: ВАТ “Магнум” – 1 200 грн. та ВАТ “Альцит” – 2 000 грн. ВАТ “Магнум” був визнаний банкрутом, отже суму заборгованості слід списати за рахунок резерву сумнівних боргів:

Дебет 38 “Резерв сумнівних боргів” 1 200 грн.
Кредит 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” 1 200 грн.

Одночасно :

Дебет 071 “Списана дебіторська заборгованість” 1 200 грн.

У групі V фактично було визнано банкрутом за рішенням суду ВАТ “Ясен”. Отже, суму дебіторської заборгованості слід списати за рахунок резерву:

Дебет 38 “Резерв сумнівних боргів” 2000 грн.
Кредит 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” 2000 грн.

Одночасно :

Дебет 071 “Списана дебіторська заборгованість” 2000 грн.

Дебіторську заборгованість VI групи (ВАТ «Сірка», ВАТ «Полярон») слід списати з балансу через закінчення терміну позовної давності (3 роки):

Дебет 38 “Резерв сумнівних боргів” 3000 грн.
Кредит 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” 3000 грн.

30.12.2000 р. було сплачено борг ВАТ “Магнум”, попередньо визнаний за рішенням суду банкрутом в сумі 1 200 грн.

При цьому підприємство визнало дохід від операційної діяльності, відновивши заборгованість за балансом:

Дебет 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” 1 200 грн.
Кредит 746 “Інші доходи від звичайної діяльності” 1 200 грн.

Одночасно сума заборгованості була списана з позабалансового рахунка 071 “Списана дебіторська заборгованість”:

Кредит 071 “Списана дебіторська заборгованість” 1 200 грн.

Враховуючи, що залишок резерву сумнівних боргів підприємства на початок звітного періоду склав 6 300 грн. з

Нашкерська Г.В. Фінансовий облік

урахуванням проведеного нарахування та корегувань, відобразимо такі суми на балансі підприємства станом на 1.01.200х р. за дебіторською заборгованістю:

Ряд. 160 “Чиста реалізаційна вартість” – 188 580 грн.;

Ряд. 161 “Первісна вартість” – 206 600 грн.;

Ряд. 162 “Резерв сумнівних боргів” – 12 020 грн.

Одночасно сума нарахованого у звітному періоді резерву сумнівних боргів відноситься до інших операційних витрат у Звіті про фінансові результати.

Ряд. 090 “Інші операційні витрати” – 11 920 грн.

До підсумку балансу дебіторська заборгованість включається за чистою реалізаційною вартістю.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості – сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Визнання доходів від реалізації продукції здійснюється за вимогами П(С)БО 15 “Дохід”.

Загальна сума визнаного чистого доходу за виставленими дебіторам рахунками складає 172 333 грн. (206 800 грн. – 34 467 грн.).

Окрім собівартості реалізованої продукції (136 200 грн.), підприємство визнає витрати в сумі нарахованого резерву сумнівних боргів – 11 920 грн.

Отже, фінансовий результат від операційної діяльності (для спрощення не будемо визнавати інших витрат) складе, грн.:

Дохід від реалізації продукції	206 800 грн.
Податок на додану вартість	34 467 грн.
Чистий дохід	172 333 грн.
Собівартість реалізованої продукції	136 200 грн.
Валовий прибуток	36 133 грн.
Інші операційні доходи	2 950 грн.
Інші операційні витрати	11 920 грн.
Фінансовий результат операційної діяльності (прибуток)	27 163 грн.
Податок на прибуток (30 %)	8 149 грн.
Чистий прибуток	19 014 грн.

Фінансовий результат від реалізації продукції, визначений підприємством для цілей оподаткування, буде відрізнятися. Відмінності у визначенні доходу від реалізації обумовлені в першу чергу тим, що підприємство має право звернутись до арбітражного суду про стягнення заборгованості, якщо поку-

пець у 90-денний термін не заплатив за продукцію (товари, роботи, послуги). При цьому його валовий дохід корегується. Якщо покупець звернувся до арбітражного суду з запізненням, його валовий дохід зменшується на час розгляду справи (табл. 7 гр. 5). За умови, якщо суд задовольнив вимоги підприємства про відшкодування заборгованості дебітора, ним визнається дохід у сумі фактичного відшкодування. Якщо при рішенні суду на користь підприємства дебітор фактично не відшкодував заборгованості у 90-денний період, підприємство має право подати позов про банкрутство клієнта. Валовий дохід на час розгляду справи не відновлюється. Визнання доходу для цілей оподаткування здійснюється лише при фактичному відшкодуванні дебітором заборгованості.

При умові, якщо арбітражний суд не задовольняє вимоги підприємства або задовольняє їх частково, то підприємство повинне визнати валовий дохід на всю або частину незадоволеної суми. Одночасно здійснюється нарахування пені за період з першого дня податкового періоду, наступного за періодом, у якому відбулося зменшення валових доходів, до останнього дня податкового періоду, на який припадає збільшення валових витрат.

Зменшення дебіторської заборгованості по балансу при невизнанні або зменшенні валового доходу підприємством не відбувається. Після закінчення терміну позовної давності така дебіторська заборгованість відноситься на валові витрати. Слід також пам'ятати, що сума резерву сумнівних боргів для цілей оподаткування не визнається валовими витратами. Отже, для цілей оподаткування ВАТ “Мрія” отримує такі фінансові результати (лише включена в основні результати діяльності для спрощення):

Валовий дохід	163 625 грн.
Валові витрати	139 200 грн.
Прибуток до оподаткування	24 425 грн.
Податок на прибуток (30%)	7328 грн.
Чистий прибуток	17 097 грн.

За даними наведеного прикладу прибуток до оподаткування в бухгалтерському обліку більший, ніж визначений для цілей оподаткування. Такий наслідок обумовило те, що підприємство успішно веде претензійно-позовну роботу.

Додаток — таблиці 5.9 -5.15 у кінці розділу.

5.6. Облік векселів одержаних

У розрахунках підприємства з дебіторами можуть використовуватися векселі.

Вексель — це цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання особи, яка видала вексель (векседавача), сплатити при настанні строку певну суму грошей власникові векселя (векселедержачу).

Векселі бувають прості та переказні (рис. 5.1).

Простий вексель виписується та підписується боржником. Він містить нічим не обумовлене зобов'язання сплатити певну суму грошей кредитору (векселедержачу).

Переказний вексель підлягає обов'язковому акцепту платником.

Акцептом є згода платника на оплату векселя. Акцепт може бути повним або частковим, в залежності від згоди платника на сплату всієї суми або частки грошей.

Якщо на звороті векселя вказані дані про його нового власника, то такий вексель буде іменним, а якщо вексель має напис “без обороту на мене” — індосант не відповідатиме за платіж по цьому векселю перед наступним його тримачем. Гарантії оплати векселя називаються *авалем*.

Вартість векселя визначається сумою, вказаною на ньому цифрами та прописом. Вона може включати в себе певний відсоток як додаткову оплату за відстрочення платежу.

Особливостями використання векселя як засобу платежу є те, що він може використовуватися для розрахунків між юридичними особами для оплати за товари, роботи (послуги), окрім векселів Міністерства фінансів, Національного банку України та комерційних банків.

Векселі можуть бути довгостроковими та поточними.

Довгостроковими векселями може бути забезпечена заборгованість, не пов'язана з операційною діяльністю. Наприклад, довгостроковий вексель може бути отриманий для забезпечення заборгованості за активи, передані у фінансову оренду.

Для обліку дебіторської заборгованості, забезпеченої довгостроковими векселями, використовується рахунок 162 “Довгострокові векселі одержані”.

Основні операції з довгостроковими безвідсотковими векселями відображаються в обліку таким чином:

1. Отримано довгостроковий вексель від боржника з погашенням заборгованості по неопераційній діяльності, термін погашення якої складає більше 12 місяців:

Дебет 162 “Довгострокові векселі одержані”;
Кредит 37 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

2. Погашено довгостроковий вексель замовником:

Дебет 31 “Рахунки в банках”;
Кредит 162 “Довгострокові векселі одержані”.

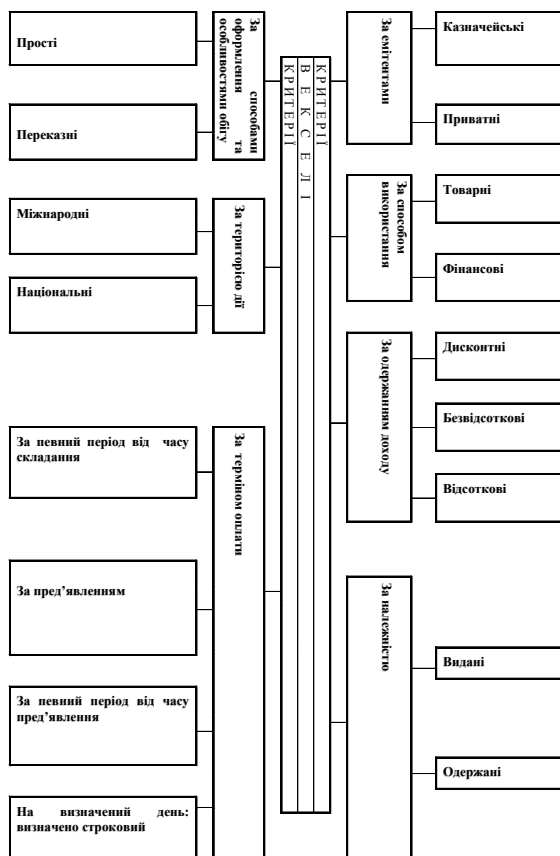


Рис. 5.1. Групування векселів

В активі балансу довгострокові векселі одержані відображаються в рядках:

045 “Інші фінансові інвестиції”;

050 “Довгострокова дебіторська заборгованість”.

У випадку використання векселя для забезпечення заборгованості, що виникає в ході нормального операційного циклу, визначений термін погашення якої складає до 12 місяців, дебіторська заборгованість за векселями одержаними класифікується як поточна.

Облік операцій за короткостроковими векселями одержаними ведеться на рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані”.

Рахунок 34 “Короткострокові векселі одержані” ведеться для обліку заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, що забезпечені векселями.

Рахунок 34 “Короткострокові векселі одержані” має такі субрахунки:

341 “Короткострокові векселі, одержані в національній валюті”;

342 “Короткострокові векселі, одержані 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 внаслідок погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо.

Аналітичний облік заборгованості ведеться за кожним одержаним векселем.

Векселі одержані можуть використовуватись як розрахунковий документ, а також як цінний папір, що утримується з метою погашення.

Якщо вексель придбаний як розрахунковий документ, то на рахунках бухгалтерського обліку він відображається за номінальною вартістю, а якщо історична вартість векселя нижча за його номінальну вартість, – то він відображається за історичною вартістю.

Якщо вексель придбається як цінний папір, то він оцінюється за його історичною вартістю.

Облік операцій на рахунках бухгалтерського обліку з поточними вексями отриманими :

1. Реалізація продукції, товарів, робіт, послуг на суму забезпечення векселем:

Дебет 34 “Короткострокові векселі одержані”;

Кредит 70 “Доходи від реалізації”.

2. Погашення заборгованості за товари, роботи і послуги, забезпечені короткостроковими вексями :

Дебет 31 “Рахунки в банках”;

Кредит 34 “Короткострокові векселі одержані”.

Заборгованість за відвантажену продукцію, товари, роботи, послуги чи при несвоєчасній оплаті покупцем може бути перерахована векселем.

При цьому складається запис:

Дебет 34 “Короткострокові векселі одержані”;

Кредит 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”.

Приклад. Підприємство 01.04. реалізувало покупцю продукцію за 12 000 грн., собівартість якої 9 100 грн., з оплатою протягом 30 днів. Однак станом на 01.05. продукція покупцем не була оплачена і покупець перерахував заборгованість векселем, номінальна вартість якого 12 600 грн. і термін виплати 01.07.

Наведені господарські операції підприємством були відображені записами, грн.:

1. Визнання доходу від реалізації продукції 01.04.:

Дебет 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями” 12 000

Кредит 701 “Дохід від реалізації готової продукції” 12 000

Одночасно на суму ПДВ:

Дебет 701 “Дохід від реалізації готової продукції” 2 000

Кредит 641 “Розрахунки за податками” 2 000

2. Визнано собівартість реалізованої продукції:

Дебет 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” 9 100

Кредит 26 “Готова продукція” 9 100

3. Через місяць дебітор виявив, що не у стані своєчасно заплатити за готову продукцію і видав вексель, номінальна вартість якого 12 600 грн. з терміном погашення 2 місяці. Перерахування заборгованості при отриманні векся (за вартістю реалізованої продукції) 01.05.:

Дебет 34 “Короткострокові векселі одержані”	12 000
Кредит 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	12 000
На суму відсотків, включених до вартості векселя:	
Дебет 34 “Короткострокові векселі одержані”	600
Кредит 69 “Доходи майбутніх періоді	600
4. Нарахування відсотків станом на 01.06.:	
Дебет 34 “Короткострокові векселі одержані”	300
Кредит 732 “Відсотки отримані”	300
Одночасно на суму ПДВ:	
Дебет 732 “Відсотки одержані”	50
Кредит 641 “Розрахунки з податків”	50
5. Нарахування відсотків станом на 01.07.:	
Дебет 69 “Доходи майбутніх періодів”	300
Кредит 732 “Відсотки одержані”	300
Одночасно на суму ПДВ:	
Дебет 732 “Відсотки одержані”	50
Кредит 641 “Розрахунки з податків”	50
6. Погашення векселя:	
Дебет 31 “Розрахунки в банках”	12 600
Кредит 34 “Короткострокові векселі одержані”	12 600

Бланки векселів є бланками суворого обліку. Вони обліковуються на позабалансовому рахунку 08 “Бланки суворої звітності”.

5.7. Облік дебіторської заборгованості за розрахунками

Облік розрахунків за дебіторською заборгованістю з розрахунків ведеться на рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами”. За дебетом рахунка відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення або списання.

Рахунок 37 “Розрахунки з різними дебіторами” має такі субрахунки:

- 371 “Розрахунки за виданими авансами”;
- 372 “Розрахунки з підзвітними особами”;
- 373 “Розрахунки по нарахованих доходах”;

- 374 “Розрахунки за претензіями”;
- 375 “Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків”;
- 376 “Розрахунки за позиками членам кредитних спілок”;
- 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

Дебіторська заборгованість за розрахунками виникає у випадках:

1. При переплаті податків.

В такому випадку у державного бюджету та соціальних фондів виникає заборгованість перед підприємствами в сумі переплачених податків або платежів. Вона може бути повернута на рахунок підприємства або зарахована в майбутніх періодах за борги, що будуть нараховані.

При виникненні дебіторської заборгованості за податками і платежами складаються такі облікові записи :

Дебет 64 “Розрахунки за податками і платежами”

Дебет 65 “Розрахунки зі страхування”

Кредит 311 “Поточні рахунки в національній валюті”

2. За авансами виданими:

Якщо підприємство виплатило аванс постачальнику, то у постачальника виникають зобов’язання щодо відвантаження матеріалів, товарів тощо. В обліку операції з видачі авансів і взаємного зарахування заборгованості відображаються записами:

1. Сплачено постачальникові аванс за матеріали, товари, роботи послуги:

Дебет 371 “Розрахунки за виданими авансами”;

Кредит 301 “Каса в національній валюті”;

Кредит 311 “Поточні рахунки в національній валюті”.

2. Отримано від постачальника матеріали, товари, роботи послуги:

Дебет рахунків матеріальних запасів 20,22,28;

Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”.

Одночасно на суму ПДВ:

Дебет 641 “Розрахунки за податками”;

Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”.

3. Зарахування заборгованості за поставлені матеріали, товари, роботи послуги:

Дебет 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”;
Кредит 371 “Розрахунки за виданими авансами”.

3. З нарахованих доходів

Дебіторська заборгованість з нарахованих доходів виникає, якщо підприємство нараховує доходи від використання його активів іншими сторонами, ймовірність отримання яких ним визнається. Це можуть бути відсотки, дивіденди, роялті.

Відсотки – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству. Нарахування відсотків здійснюється у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування активами. Підприємство повинне нараховувати відсотки кожного місяця. При цьому складається запис на рахунках бухгалтерського обліку:

Дебет 373 “Розрахунки за нарахованими доходами”;
Кредит 732 “Відсотки одержані”.

Дивіденди нараховуються підприємством, якщо воно утримує на балансі довгострокові інвестиції - акції.

Дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства. Нарахування дивідендів здійснюється на дату прийняття загальними зборами рішення при виплату дивідендів у сумі, пропорційній до розміру його частки у статутному капіталі об’єкта інвестування.

Приклад. ВАТ “Мрія” утримує на балансі довгострокові інвестиції – акції ВАТ “Прилад” з метою отримання дивідендів. Частка ВАТ “Мрія” у статутному капіталі ВАТ “Прилад” складає 10%. У звітному році ВАТ “Прилад” було отримано 60 000 грн. чистого прибутку. За рішенням загальних зборів, що відбулися 2 березня наступного за звітним року 40 000 грн. буде використано на сплату дивідендів. Станом на 31 березня ВАТ “Мрія” повинне провести в бухгалтерському обліку такий запис на суму нарахованих дивідендів, грн. :

Дебет 373 “Розрахунки за нарахованими доходами” 4 000
Кредит 731 “Дивіденди отримані” 4 000

Роялті – це платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торгівельних марок, авторського права, програмних продуктів та ін.). Дебіторська заборгованість за платежами з роялті визнається за принципом нара-

хування у відповідності з економічним змістом укладеної угоди. При цьому в бухгалтерському обліку складається такий запис:

Дебет 373 “Розрахунки за нарахованими доходами”;
Кредит 733 “Інші доходи від фінансових операцій”.

4. Із внутрішніх розрахунків

Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків виникає за умови, якщо підрозділи об’єднання або філії без права юридичної особи, включаючи адміністрування, мають заборгованість перед даним підприємством. Така заборгованість може виникати при внутрішній передачі цінностей чи іншого майна. При виникненні дебіторської заборгованості з внутрішніх розрахунків складаються такі облікові записи :

1. При внутрішній передачі запасів:

Дебет 682 “Внутрішні розрахунки”;
Кредит 20 “Виробничі запаси”;
Кредит 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;
Кредит 28 “Товари”;

2. При внутрішній передачі основних засобів:

Дебет 682 “Внутрішні розрахунки”;
Кредит 10 “Основні засоби”;
Одночасно на суму зносу:
Дебет 131 “Знос основних засобів”;
Кредит 10 “Основні засоби”.

5. Із підзвітними особами

Підзвітні особи – працівники або власники підприємства, які отримали кошти з каси підприємства для забезпечення потреб, пов’язаних з його господарською діяльністю. Суми, що видаються готівкою працівникам “під звіт”, обмежуються рішеннями Національного банку України (НБУ). НБУ накладає обмеження на розмір та час використання отриманих коштів.

Кошти підзвітним особам видаються :

- для придбання товарів і послуг;
- для покриття витрат у відрядженні.

Аванс на придбання товарів і послуг повинен бути використаний не пізніше наступного дня з дня їх отримання з банку. Сума, за якою здійснюються розрахунки з однією юридичною особою за один день, не повинна перевищувати 10 000 грн.

Аванс на відрядження повинен підтверджуватися звітом в 3-денний термін з дня повернення з відрядження.

Видача коштів під звіт оформляється видатковим касовим ордером на основі розпорядження керівника підприємства за умови відсутності попередньої заборгованості за отриманими авансами.

Сума авансу на придбання товарів і послуг визначається, виходячи з господарських потреб з урахуванням обмежень НБУ.

Сума авансу на відрядження визначається, виходячи з вартості проїзду до місця відрядження і назад, розрахункових витрат на готель та кількості днів відрядження.

Порядок оплати і норми видатків по відрядженнях визначаються постановою КМУ “Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон” від 23.04.1999 р. № 663 та Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордон (затверджена наказом Мінфіну № 59 від 13.03.98 р.) зі змінами.

Працівники підприємства скеровуються у відрядження за *наказом керівника*, у якому визначено місце та ціль відрядження. У відповідності до наказу керівника працівникові випишується *посвідчення про відрядження*, у якому вказується прізвище, ім'я, по-батькові відрядженої особи; її посада; місце і мета відрядження; номер та дата наказу, у відповідності до якого працівник відправляється у відрядження, а також відмітка про вибуття у відрядження з підприємства. Видане працівникові відрядне посвідчення реєструється у *журналі реєстрації посвідчень про відрядження*. При прибутті у кожний пункт відрядження, передбачений його завданням та вибутті з нього працівник повинен зробити відмітку у посвідченні про відрядження. Кількість фактичних днів перебування у відрядженні визначається за посвідченням про відрядження. Підприємства повинні також вести журнал обліку працівників, що прибули у відрядження з інших підприємств та організацій.

Якщо працівник скеровується у закордонне відрядження у країни, з якими встановлено повний прикордонний контроль, то кількість днів перебування у відрядженні визначають за відмітками органів прикордонного контролю в паспорті або документі, що його заміняє.

За кожен день перебування у відрядженні працівник отримує добові. Розмір добових у межах України складає 18 грн., при відрядженні за кордон – 231 грн. (за умови, якщо до вартості проживання в готелях не включаються витрати на харчування). Якщо до рахунків на оплату вартості проживання включаються витрати на харчування, сума добових відповідно зменшується.

Якщо до рахунків на оплату проживання в готелях включено витрати на:

- одноразове харчування, для відряджень у межах України сума добових – 14,40 грн., для відряджень за кордон – 185,00 грн.;
- дворазове харчування, для відряджень у межах України – 10,80 грн., за кордон – 128,00 грн.;
- триразове харчування, для відряджень у межах України – 7,80 грн., за кордон – 81,00 грн.

Якщо працівник їде у відрядження за кордон, то до часу перетину митного кордону добові нараховуються в сумі 18 грн., після перетину кордону – 231 грн.

Розмір відшкодування витрат на відрядження для державних службовців та працівників бюджетних установ визначаються спеціальним додатком до Постанови Кабінету Міністрів України “Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон”.

Максимальний термін перебування у безперервному відрядженні в Україні – 30 календарних днів, за кордоном – 60 календарних днів. Термін відрядження працівників, що направляються для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, не повинен перевищувати періоду будівництва об’єктів. Мінімальний термін відрядження – 1 день. При одноденному відрядженні добові виплачуються в повному розмірі. Днем вибуття у відрядження вважається день відправки транспортного засобу від місця роботи відрядженого працівника, днем прибуття – день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи працівника.

Протягом усього терміну перебування у відрядженні за працівником за основним місцем роботи зберігається середній заробіток або оклад з усіма доплатами.

Після повернення з відрядження працівник складає в 3-денний термін *авансовий звіт* про здійснені документально підтвер-

джені (окрім добових) витрати. Працівникові компенсуються обумовлені підприємством витрати на проживання в готелі, витрати на бронювання готелю, витрати на побутові послуги, що надаються в готелі, витрати на проїзд до місця відрядження і назад, витрати на постіль, — за умови надання відповідних чеків та рахунків, які підтверджують факт здійснення витрат. Добові нараховуються за кожен день перебування у відрядженні, включаючи день виїзду та приїзду. Не використана сума авансу повертається в касу підприємства.

Якщо підзвітною особою здійснювалось придбання товарів і послуг, то вона на підставі первинних документів, які підтверджують здійснені господарські витрати також складає *авансовий звіт*.

Рахунки з підзвітними особами відображаються в обліку на субрахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами”. Сальдо субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим. У балансі воно відображається розгорнуто: дебетове сальдо — у складі оборотних активів, кредитове — у складі поточних зобов’язань.

Основні господарські операції за субрахунком відображаються записами:

1. Видано аванс підзвітній особі:

Дебет 372 “Розрахунки з підзвітними особами”;

Кредит 30 “Каса”.

2. Після подання авансового звіту зараховано здійснені видатки на відрядження або на придбання товарів і послуг:

Дебет 20 “Виробничі запаси”;

Дебет 23 “Виробництво”;

Дебет 91 “Загальновиробничі витрати”;

Дебет 92 “Адміністративні витрати”;

Дебет 93 “Витрати на збут”;

Дебет 94 “Інші витрати операційної діяльності”;

Кредит 372 “Розрахунки з підзвітними особами”.

3. Повернення невикористаної підзвітної суми:

Дебет 30 “Каса”;

Кредит 372 “Розрахунки з підзвітними особами”.

4. Утримано з працівника суми, на які не подані підтверджуючі документи:

Дебет 30 “Каса”;

Дебет 661 “Розрахунки за заробітною платою”;
Кредит 372 “Розрахунки з підзвітними особами”.

Після затвердження авансового звіту керівником придбані запаси оприбутковуються на склад. Якщо їх сума незначна, вони списуються на витрати без оприбуткування за *актом на списання*. При цьому складається запис:

Дебет 20 “Виробничі запаси”;
Дебет 23 “Виробництво”;
Дебет 91 “Загальновиробничі витрати”;
Дебет 92 “Адміністративні витрати”;
Дебет 93 “Витрати на збут”;
Дебет 94 “Інші витрати операційної діяльності”;
Кредит 372 “Розрахунки з підзвітними особами”.

Не використані суми авансу повертаються в касу підприємства.

Аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами ведеться за кожною підзвітною особою у *Відомості 3.2*. При цьому вказуються: залишок заборгованості перед кожною підзвітною особою на початок звітного місяця, отримання підзвітною особою сум з каси, списання заборгованості у відповідності до поданих авансових звітів та залишок заборгованості на кінець звітного місяця. Узагальнені підсумки *Відомості 3.2* включаються у Журнал № 3.

6. До іншої поточної дебіторської заборгованості відносять:

- заборгованість працівників по інших операціях, крім довгострокової;
- за товари, придбані в кредит або за позиками;
- заборгованість по розрахунках із розрахунків за претензіями;
- заборгованість по розрахунках з відшкодування матеріальних збитків;
- заборгованість по розрахунках з оплати праці;
- заборгованість по розрахунках з постачальниками;
- інша поточна дебіторська заборгованість.

Облік розрахунків за претензіями

Розрахунки за претензіями виникають при пред’явленні претензій постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за визнаними ними штрафами, пенею, неустойками.

Претензії постачальникам пред'являються у випадку невиконання або неповного виконання ними умов укладених договорів:

- постачання матеріалів, товарів, робіт, послуг неналежної якості;
- постачання матеріалів, товарів, робіт, послуг у неповному обсязі;
- невідповідність цін та тарифів на матеріали, товари, роботи, послуги;
- несвоєчасна поставка матеріалів, товарів, робіт, послуг;
- порушення інших умов, передбачених договором.

Підставою для визнання в обліку претензій є акти приймання вантажів, комерційні акти, рішення арбітражних судів та інші.

У всіх випадках визнання претензій до постачальників підприємством на суму претензій складається такий обліковий запис:

Дебет 374 “Розрахунки за претензіями”;
Кредит 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”.

На суму визнаних штрафів, пені, неустойок:

Дебет 374 “Розрахунки за претензіями”;
Кредит 715 “Отримані штрафи, пені, неустойки”.

При сплаті постачальником визнаних претензій і штрафних санкцій складаються записи:

Дебет 31 “Рахунки в банках”;
Кредит 374 “Розрахунки за претензіями”.

Якщо банком помилково була списана сума коштів з рахунку підприємства або помилково зарахована на рахунок, то він зобов'язаний вже наступного дня після виявлення помилки виправити її.

При помилковому списанні коштів:
Дебет 374 “Розрахунки за претензіями”;
Кредит 31 “Рахунки в банках”.

При поверненні банком коштів підприємства на його рахунок:

Дебет 31 “Рахунки в банках”;
Кредит 374 “Розрахунки за претензіями”.

При помилковому зарахуванні коштів:
Дебет 31 “Рахунки в банках”;

Кредит 374 “Розрахунки за претензіями”.

При списанні помилково зарахованих коштів підприємства з його рахунка:

Дебет 374 “Розрахунки за претензіями”;

Кредит 31 “Рахунки в банках”.

Аналітичний облік розрахунків за претензіями ведеться окремо за кожним випадком визнання претензій та кожним постачальником.

Розрахунки із відшкодування матеріальних збитків

Матеріальні збитки можуть задаватись підприємству через недостачі та втрати товарно-матеріальних цінностей.

Недостачі і втрати можуть бути у межах норм природних втрат (які визначаються чинним законодавством за окремими видами цінностей) і наднормативні.

Недостачі в межах норм природних втрат, виявлені при оприбуткуванні цінностей, включаються до первісної вартості запасів. При цьому складається така кореспонденція рахунків:

Дебет 20 “Виробничі запаси”;

Дебет 28 “Товари”;

Кредит 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.

Якщо недостача в межах норм природних втрат виявлена під час інвентаризації цінностей, то вона списується на собівартість реалізованої продукції (товарів). При цьому складається обліковий запис:

Дебет 90 “Собівартість реалізації”;

Кредит 20 “Виробничі запаси”.

Недостача запасів понад норми природних втрат, за якими не виявлені винні особи, відноситься на витрати звітного періоду, якщо на час виявлення недостачі винуватця не встановлено:

Дебет 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”;

Кредит 20 “Виробничі запаси”.

Одночасно вона облічується на забалансовому рахунку 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”. Якщо виявляються винні в недостачах матеріально-відповідальні особи (з якими укладено договір про матеріальну відповідальність), то сума втрат, які вони повинні компенсувати, визначається “Порядком визначення розміру збитків від роз-

крадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей”, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. №116 (зі змінами та доповненнями). При цьому для розрахунку суми, що підлягає компенсації винними особами, можна скористатися формулою:

$$H = (Bв \times I_i + ПДВ + АЗ) \times 2, \text{ де}$$

H – розрахункова сума недостач, які відносяться на винну особу;

Bв – балансова вартість майна, за яким виявлено недостачі;

I_i – індекс інфляції;

ПДВ – сума податку на додану вартість;

АЗ – сума акцизного збору.

Приклад. Виявлена недостача понад норми природних втрат при інвентаризації цукру на суму 800 грн. За актом інвентаризаційної комісії вона віднесена на винну особу.

Якщо недостача запасів виявляється при інвентаризації і відноситься на винну особу, то вона повинна відображатися в обліку на дату завершення інвентаризації. Основні операції за прикладом відображаються в обліку в таблиці 5.8.

Таблиця 5.8

Відображення в бухгалтерському обліку операцій за розрахунками з відшкодування недостач

№ з/п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Виявлено недостачу запасів, яку віднесено на винних осіб	375 “Розрахунки за відшкодування завданих збитків”	201 “Сировина й матеріали”	800
2.	Нараховане ПДВ	375 “Розрахунки за відшкодування завданих збитків”	641 “Розрахунки за податками”	160

Тема 5. Облік дебіторської заборгованості

3.	Віднесено на винну особу різницю між розрахунковою та обліковою вартістю (800 грн. x 103%* + 165 грн.) x 2 – 960 грн.) в т.ч. ПДВ	375 “Розрахунки за відшкодування завданих збитків” 375 “Розрахунки за відшкодування завданих збитків”	69 “Доходи майбутніх періодів” 641 “Розрахунки за податками”	853 165
4.	Утримано з винної особи суму недостач	30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 661 «Розрахунки за заробітною платою»	375 «Розрахунки за відшкодування завданих збитків»	1978
5.	Сплачено ПДВ в бюджет	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	325
6.	Визнано дохід від відшкодування вартості раніше втрачених активів	69 «Доходи майбутніх періодів»	716 «Відшкодування раніше списаних активів”	853

*103% – індекс інфляції.

Якщо винною за рішенням інвентаризаційної комісії особою не визнається заборгованість перед підприємством по недостачах і втратах, справа про визнання вини вирішується в судовому порядку.

5.8. Відображення дебіторської заборгованості в облікових регістрах та у примітках до фінансової звітності

Для обліку довгострокової та поточної дебіторської заборгованості використовується Журнал 3 та відомості.

Журнал 3 складається з двох розділів.

Розділ I “Облік розрахунків за товари, роботи, послуги

інших розрахунків і резерву сумнівних боргів” (за кредитом рахунків 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68).

Розділ II “Облік розрахунків з бюджетом, облік довгострокових та поточних зобов’язань” (за кредитом рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69). Записи в Журналі 3 здійснюються на підставі підсумкових даних відомостей 3.1-3.6 та первинних документів.

Для обліку дебіторської заборгованості використовуються такі відомості:

3.1. *Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями і замовниками (до рахунку 36)* за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи й послуги, що відображаються на рахунку 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”, крім заборгованості, забезпеченої векселем.

3.2. *Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами (до рахунку № 37)*, (з підзвітними особами, за авансами, виданими за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членів кредитних спілок та за іншими операціями). У відомості 3.2 для обліку розрахунків за кожним дебітором відводиться необхідна кількість рядків. Сальдо на кінець звітного місяця у відомості визначається за кожним дебітором і переноситься на початок наступного місяця.

3.4. *Відомість аналітичного обліку векселів* призначена для аналітичного обліку заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена отриманими векселями, а також для розрахунків за зобов’язаннями за отримані сировину і матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємством векселі видані (рахунки 16 “Довгострокова дебіторська заборгованість”, 34 “Короткострокові векселі одержані”, 51 “Довгострокові векселі видані”, 62 “Короткострокові векселі видані”).

Дані з відомостей у кінці звітного періоду переносяться в Журнал 3.

У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація про дебіторську заборгованість підприємства:

– 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.

5.9. Облік витрат майбутніх періодів

Підприємство може в одному обліковому періоді здійснити оплату за активи чи послуги, які будуть використані в наступних облікових періодах. Використання активів чи послуг в майбутніх періодах повинне принести підприємству економічні вигоди. По мірі отримання економічних вигод воно визнає за принципом зіставності наперед здійснені витрати.

Витрати, здійснені в поточному обліковому періоді, які будуть визнані в наступних облікових періодах, називають витратами майбутніх періодів. До таких витрат відносять: сплачену наперед орендну плату, сплату страхового полісу, передплату періодичних видань, витрати на підготовку та освоєння виробництва та інші.

Узагальнення інформації щодо здійснених у звітному періоді витрат, які підлягають віднесенню на наступні періоди, здійснюється на рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”. За дебетом рахунка 39 “Витрати майбутніх періодів” відображається фактичне здійснення витрат, за кредитом – їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду.

Приклад. Підприємство орендує склоплавильну піч для виготовлення виробів зі скла за договором оренди. Орендна плата за місяць складає 1 500 грн. 01.07. була наперед сплачена орендна плата за 6 місяців в сумі 9 000 грн. в т.ч. ПДВ.

За проведеними операціями в бухгалтерському обліку будуть здійснені записи, грн.:

1. 01.07. сплачено авансом грошові кошти за оренду :
Дебет 371 “Розрахунки за виданими авансами” 9 000

Нашкерська Г.В. Фінансовий облік

Кредит 311 “Поточні рахунки в національній валюті”	9 000
Одночасно відображено податковий кредит з ПДВ:	
Дебет 641 “Розрахунки з податків”	1 500
Кредит 644 “Податковий кредит”	1 500
2. Списана на витрати виробництва виробів зі скла сума орендної плати за липень (31.07.) :	
Дебет 23 “Виробництво”	1 500
Дебет 644 “Податковий кредит”	300
Кредит 371 “Розрахунки за виданими авансами”	1 800
3. Віднесена на витрати майбутніх періодів сума наперед сплаченої орендної плати:	
Дебет “Витрати майбутніх періодів”	7 200
Кредит 371 “Розрахунки за виданими авансами”	7 200
4. Списана на витрати виробництва виробів зі скла сума орендної плати за серпень (31.08.) :	
Дебет 23 “Виробництво”	1 500
Дебет 644 “Податковий кредит”	300
Кредит 39 “Витрати майбутніх періодів”	1 800
Витрати майбутніх періодів можуть бути довгостроковими або поточними в залежності від терміну списання сум на витрати передбачених облікових періодів.	
Аналітичний облік витрат майбутніх періодів ведеться за їх видами.	
Витрати майбутніх періодів відображаються окремо в III розділі активу балансу “Витрати майбутніх періодів” через особливості їх визнання та списання.	
Додатки — табл. 5.9 - 5.15.	

Таблиця 5.9
 Дебіторська заборгованість 1 грудня - з 1 по 30 день з дати виникнення, визначена згідно з П(С)БО № 10 "Дебіторська заборгованість"
 ВАТ "Мрія" станом на 01 січня 2001 року
 (грн.)

Дебітор (повна назва підприємства, без скорочення)	Код рядка	Сума дебіторської заборгованості	Дата виникнення заборго- ваності	Зміст заборгованості
1	2	3	4	5
ВАТ "Львівліс"	010	40 000	8.12.2000	Дошки
ТЗОВ "Кремій"	020	17 000	12.12.2000	Щебінь
ВАТ "Цемент"	030	15 000	20.12.2000	Цемент
	040			
	050			
	060			
	070			
	080			
	090			
	100			
	110			
	120			
	130			
	140			
	150			
	180			
	190			
РАЗОМ	200	72 000		

Керівник підприємства

Головний бухгалтер

Дебіторська заборгованість 2 група – з 31 по 60 день з дати виникнення, визначена згідно з П(С)БО № 10 “Дебіторська заборгованість”
ВАТ “Мрія” станом на 01 січня 2001 року

Дебітор (повна назва підприємства, без скорочення)	Код рядка	Сума дебіторської заборгованості	Дата виникнення заборгованості	Зміст заборгованості	Пред'явлено претензії		Фінанс. сума визнана
					сума	дата	
1	2	3	4	5	6	7	8
ВАТ “Сяйво”	010	18 000	10.11.2001	Паркет дубовий	18 000	28.12.2000	18 000
ВАТ “Квітка полонни”	020	30 000	17.11.2001	Залізобетонні блоки	30 000	28.12.2000	30 000
ТЗОВ “Легінь”	030	20 000	26.11.2001	Шебень			
	040						
	050						
	060						
	070						
	080						
	090						
	100						
	110						
	120						
	130						
	140						
	150						
	160						
	170						
РАЗОМ	180	68 000			48 000		48 000

Керівник підприємства

Головний бухгалтер

Таблиця 5.11

Дебіторська заборгованість
3 група — з 61 по 90 день з дати виникнення, визначена згідно з П(С)БО № 10
«Дебіторська заборгованість»
ВАТ «Мрія» станом на 01 січня 2001 року

(грн.)

Дебітор (повна назва підприємства, без скорочення)	Код радка	Сума дебітор- ської заборго- ваності	Дата ви- никнення заборго- ваності	Зміст заборго- ваності	Сума переда- на до суду	Коефіці- єнт сумнів- ності (5% - 15%)	Віднесено до резерву сумнівних боргів	Сума позову задоволе- на на судом	Сума позову не задоволе- на на судом	Нарахо- вана пеня на нерало- волену судом	Оскарження	
											сума	дата
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
ВАТ «Львівліс»	010	18 000	2.10.2000	Допки	18 000	X	X	18 000				
ТЗОВ «Етна»	020	12 000	8.10.2000	Підлога ламіна- вана	12 000	X	X		12 000	800	12 000	20.12.2000
ВАТ «Альвест»	030	18 000	15.10.2000	Склопа- кети	18 000	X	X		18 000	950	18 000	20.12.2000
	040					X	X					
	050					X	X					
	060					X	X					
	070					X	X					
	080					X	X					
	090					X	X					
	100					X	X					
	110					X	X					
	120					X	X					
	130					X	X					
РАЗОМ	999	48 000			48 000	10 %	4 800	18 000	30 000	1 750	30 000	30 000

Керівник підприємства

Головний бухгалтер

Дебіторська заборгованість

4 група — з 91 дня до 1 року з дати виникнення, визначена згідно з П(С)БО № 10

“Дебіторська заборгованість”

ВАТ “Мрія” станом на 01 січня 2001 року

Дебітор (повна назва підприємства, без скорочень)	Код рядка	Сума Дебіторської заборгованості	Дата виникнення заборгованості	Зміст заборгованості	Сума переверстана до суду	Коефіцієнт переверстаності суми (15% - 40%)	Віднесення до Резерву суми (15% - 40%)	Сума позову задоволення судом	Сума позову не задоволення судом	Подання позову про банкрутство Сума Дата	Визнання банкрутом боржника за рішенням суду	Списання боржності за рахунок резерву сумнівних боргів	Списання безнадійної боржності на позависокий банківський рахунок при визнанні банкрутом	Невизнання судом боржника банкрутом	Утримання дебіторської заборгованості до закінчення терміну позовної давності	(тис. грн.)	
																	1
I	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16		
ВАТ “Маякун”	010	7 200	21.07.2000	Допки	1 200	X	X	1 200	1 200	1 200	25.12	1 200	1 200	1 200			
ТЗОВ “Газар”	020	4 600	15.04.2000	Цемент	4 600	X	X	4 600									
ВАТ “Альціст”	030	2 000	10.08.2000	Скляні кети	2 000	X	X		2 000	2 000	25.12				2 000	2 000	
	040					X	X										
	050					X	X										
	060					X	X										
	070					X	X										
I	2	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
	080					X	X										
	090					X	X										
	100					X	X										
	110					X	X										
	120					X	X										
РАЗОМ	999	13 800			7 800	40 %	3 120	3 200	3 200			1 200	1 200	1 200	2 000	2 000	

Керівник підприємства

Головний бухгалтер

Таблиця 5.13

Дебіторська заборгованість

5 група – з 1 року до 3 років з дати виникнення, визначена згідно з П(С)БО № 10

“Дебіторська заборгованість”

ВАТ “Мрія” станом на 01 січня 2001 року

(тис.грн.)

Дебітор (повна назва підприємства, без скорочення)	Код рядка	Сума дебіторської заборгованості	Дата виникнення заборгованості	Зміст Зобов'язаності	Сума перелічена до суду	Коефіцієнт сумивності (40% - 55%)	Віднесено до резерву сумивних боргів	Сума позову задоволеного судом	Подання позову про банкрутство		Визнання банкрутом боржника за рішенням суду	Списання дебіторської заборгованості за рахунок резерву сумивних боргів	Списання дебіторської заборгованості на позабалансовий рахунок	Списання безспадкової заборгованості на рахунок сумивних боргів	Невизнання боржника банкрутом	Утримання дебіторської заборгованості до закінчення терміну позовної давності
									сума	дата						
ВАТ “Дельвіс”	010	2 000	15.02.1999	Долги	2 000	X	X	1 200	1 200	1 200	1 200	1 200	1 200	1 200	16	17
ТОВ “Кларат”	020	4 000	17.03.1998	Руберойд	4 000	X	X									
ВАТ “Ясеп”	030	2 000	15.10.1998	долги	2 000	X	X	2 000	2 000	25.12.2000					2 000	2000
	040					X	X									
	050					X	X									
	110					X	X									
	120					X	X									
	180					X	X									
	190					X	X									
РАЗОМ	999	8 000			8 000	50%	4 000	3 200	3 200	1 200	1 200	1 200	1 200	1 200	2 000	2 000

Керівник підприємства

Головний бухгалтер

Дебіторська заборгованість

6 група — більше 3 років з дати виникнення, визначена згідно з П(С)БО №10

“Дебіторська заборгованість” 0

ВАТ “Мрія” станом на 01 січня 2001 року

(тис.грн.)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Дебітор (повна назва підприємства, без скорочення)	Код рахунка	Сума дебіторської заборгованості	Дата виникнення за боргованості	Зміст заборгованості	Утримується на позабалансовому рах. №071 через визначення платника банку-том	Списано за рахунок резерву сумнівних боргів через закінчення терміну позовної давності	Списано на позабалансовий рахунок через закінчення терміну позовної давності	Збільшення іншого операційного доходу при відшкодуванні боргу	Списання заборгованості з позабалансового рахунку через її сплату	Всього заборгованості на рах.071 “Списана дебіторська заборгованість”
ВАТ “Сірка”	010	1 000	7.08.97	Кредит		1 000	1 000			1000
ВАТ “Полярно”	020	2 000	28.09.97	Цемент		2 000	2 000			2 000
ВАТ “Майлум”	030		21.07.00	Дощка	1 200			1 200	1 200	
ВАТ “Ясеп”	040		15.10.98	Дощка	2 000					2 000
	050									
	060									
	070									
	080									
	090									
	100									
	110									
	120									
РАЗОМ	170	3 000			3 200	3 000	3 000	1 200	1 200	5 000

Керівник підприємства

Головний бухгалтер

Таблиця 5.15

Сумнівна та безнадійна дебіторська заборгованість для цілей оподаткування ВАТ “Мрія” станом на 01 січня 2001 року, грн.

Дебітор (повна назва підприємства, без скорочень)	Код рядка	Сума	Передано до суду про стягнення заборгованості	Зменшення доходу звітного періоду	Задовлення позову стягнення заборгованості судом повністю	Незадоволення позову судом або часткове задоволення	Подача до суду про визнання банкрутом	Визнання боржника банкрутом	Невизнана платівка банкрутом і повернення заборгованості					
									Віднесення до валових доходів і витрати при утриманні за боргованості до завершення терміну позовної давності	Віднесення до валових доходів і витрати при утриманні за боргованості до завершення терміну позовної давності				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	16	17	18	19
1 група	010	72 000		48 000	15 000			30 000	1 750					
2 група	020	68 000		7 800	4 600					1 200	1 200			
3 група	030	48 000		8 000						2 000				
4 група	040	7 800												
5 група	050	8 000												
6 група	060	3 000												
РАЗОМ	200	206800		63 800	19 600			30 000	1 750	3 200	1 200			3 000

Керівник підприємства

Головний бухгалтер

Тема 6. Облік основних засобів

6.1. Зміст основних засобів та завдання їх обліку

Матеріальні довгострокові активи, вартість яких відноситься на витрати протягом тривалого терміну їх корисного використання є основними засобами підприємства. Підприємство самостійно визначає способи корисного використання окремих об'єктів та строки їх використання. Існуюча практика дозволяє прийняти рішення про те, що автомобіль вигідно використовувати 5-8 років, на придбаній технологічній лінії можна виготовити 1 000 000 виробів. Підприємство наперед купує можливість використання протягом визначеного періоду чи можливість виготовлення певної кількості виробів, і потім розподіляє протягом періодів використання об'єкта здійснені витрати.

Зміст, порядок визнання та оцінки (переоцінки) основних засобів, їх амортизації визначаються П(С)БО № 7 “Основні засоби”.

За П(С)БО №7 основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг, передачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше 1 року (або 1 операційного циклу, якщо він довший за рік).

Основні засоби визнаються на балансі підприємства, якщо вони відповідають загальним критеріям визнання активів:

- існує ймовірність отримання майбутньої економічної вигоди;
- їх оцінка може бути достовірно визначена.

Підприємство самостійно визначає граничну вартість об'єктів, що відносяться до основних засобів, якщо інше не передбачене чинним законодавством.

Облік основних засобів здійснюється за окремими інвентарними об'єктами.

Об'єктами основних засобів можуть бути:

а) закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього;

б) окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання самостійних функцій;

в) відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів, що становлять собою єдине ціле і спільно виконують певну роботу.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, що мають різні строки корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів. Наприклад, якщо термін експлуатації будівель може складати 40-80 років, то для окремих складових цього об'єкта обліку: систем водопостачання та водовідведення, опалення, електропостачання слід визначити менші строки експлуатації, оскільки протягом періоду експлуатації будівлі вони повністю зносяться і потребуватимуть заміни принаймні два рази. Отже, ці системи слід виділити як окремий об'єкт обліку.

Основними завданнями обліку основних засобів є:

– визначення первісної вартості об'єктів основних засобів;

– відображення в обліку надходження та вибуття об'єктів та витрат на їх утримання та поліпшення;

– нарахування амортизації активів із використанням різних методів та відображення її в обліку;

– проведення переоцінки об'єктів та відображення її в обліку;

– відображення операцій, пов'язаних з фінансовою та операційною орендою основних засобів;

– розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності.

6.2. Оцінка та групування основних засобів

Основні засоби відображаються в обліку за первісною або переціненою вартістю.

Первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

А. Первісна вартість складається з таких витрат:

– суми, що сплачені постачальникам (за вирахуванням непрямих податків);

– суми, сплачені підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт;

– реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням прав на об'єкт основних засобів;

– суми ввізного мита;

– суми непрямих податків у зв'язку з придбанням основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

– витрати на страхування ризиків доставки основних засобів;

– витрати на встановлення, монтаж, налагодження основних засобів;

– інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Не включаються до вартості основних засобів витрати на сплату відсотків при придбанні об'єктів за позикові кошти.

При придбанні групи основних засобів за умови, що вартість окремих об'єктів невідома, загальна сума зобов'язань розподіляється, виходячи із справедливої вартості придбаних об'єктів. Наприклад, підприємство купує земельну ділянку з будівлею за 150 000 грн. Справедлива вартість ділянки – 120 000 грн., будівлі – 50 000 грн. Вартість, за якою буде прийнята до обліку ділянка, складе 105 882 грн., будівля – 44 118 грн.

Первісною вартістю основних засобів, виготовлених (споруджених) власними силами, буде сума всіх прямих та непрямих витрат, безпосередньо пов'язаних з їх виготовленням, але не вище справедливої вартості.

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки. Переоцінка об'єктів основних засобів

здійснюється у випадку, якщо його залишкова вартість більше як на 10 % відрізняється від ринкової.

Справедлива вартість – сума, за якою актив може бути обмінаний в операції, між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

У бухгалтерському балансі відображається первісна вартість основних засобів, сума нарахованої амортизації (зношення) за весь період їх експлуатації та залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) та сумою зношення. До підсумку балансу основні засоби включаються за залишковою вартістю.

Основні засоби можуть бути об'єднані для потреб ведення обліку та складання звітності у групи.

Групою основних засобів та інших необоротних матеріальних активів є сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Групування основних засобів для цілей ведення обліку і складання звітності здійснюють за різним ознаками (таблиця 6.1.).

Таблиця 6.1

Групування основних засобів

Ознаки	Групи основних засобів
1	2
За технічними характеристиками і способом використання	<ul style="list-style-type: none"> – земельні ділянки; – капітальні витрати на поліпшення земель; – будівлі, споруди і передавальні пристрої; – машини та обладнання; – транспортні засоби; – інструменти, прилади, інвентар; – робоча і продуктивна худоба; – багаторічні насадження; – інші основні засоби; – інші необоротні матеріальні активи.
За функціональним призначенням	<ul style="list-style-type: none"> – виробничі; – невиробничі.
За належністю	<ul style="list-style-type: none"> – власні; – орендовані.
За рівнем використання	<ul style="list-style-type: none"> – діючі; – недіючі.
За галузями економіки	<ul style="list-style-type: none"> – основні засоби промисловості; – основні засоби сільського господарства; – основні засоби транспорту; – та ін.

Окремі об'єкти основних засобів відрізняються за *технічними характеристиками, призначенням та способом використання* (табл. 6.1). Наведене групування передбачене П(С) БО 7 і здійснюється в межах рахунків 10 “Основні засоби” та 11 “Інші необоротні матеріальні активи”.

Узагальнений облік об'єктів основних засобів (у сумовому вираженні) на рахунку 10 “Основні засоби” ведеться за такими групами:

1. Земельні ділянки;
2. Капітальні витрати на поліпшення земель;
3. Будинки та споруди;
4. Машини та обладнання;
5. Транспортні засоби;
6. Інструменти, прилади та інвентар;
7. Робоча і продуктивна худоба;
8. Багаторічні насадження.

За дебетом рахунка 10 “Основні засоби” відображається залишок основних засобів за первісною або переоціненою вартістю на початок звітного періоду; сума витрат пов'язаних з поліпшенням об'єкта у звітному періоді, що призводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; вартість основних засобів, що надійшли у звітному періоді.

За кредитом рахунка 10 “Основні засоби” відображається вибуття основних засобів внаслідок ліквідації чи продажу окремих об'єктів, сума уцінки основних засобів, списання через повну втрату майбутніх економічних вигод, безоплатна передача основних засобів.

Окремі об'єкти основних засобів відрізняються за *технічними характеристиками, способом використання та призначенням*. За названими ознаками вони поділяються на 9 груп, визначених Планом рахунків і обліковуються на окремих субрахунках рахунку 10 “Основні засоби”:

- 101 “Земельні ділянки”;
- 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель”;
- 103 “Будинки та споруди”;
- 104 “Машини та обладнання”;
- 105 “Транспортні засоби”;
- 106 “Інструменти, прилади та інвентар”;

107 “Робоча і продуктивна худоба”;

108 “Багаторічні насадження”;

109 “Інші основні засоби”.

На субрахунку 101 “Земельні ділянки” ведеться облік земельних ділянок, що є власністю підприємства, тобто за умови, що воно має Акт державної власності на землю. Якщо земельна ділянка виділена підприємству лише у користування, то вона на субрахунку 101 не обліковується.

Субрахунок 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель” призначений для обліку капітальних витрат на проведення культурно-технічних заходів поверхневого покращення земель сільськогосподарського використання (меліорація, осушування, іригаційні роботи, пов’язані із зміною ландшафту тощо).

На субрахунку 103 “Будинки та споруди” обліковуються будівлі цехів, майстерень, офісів, будинків відпочинку та господарські приміщення (котельні, гаражі та інші). Інвентарним об’єктом обліку є кожна будівля та надвірні будови, що прилягають до неї. За рішенням підприємства, до вартості будівлі можуть входити усі комунікації, що забезпечують її експлуатацію, або виділяться в окремий об’єкт обліку через менш тривалий час експлуатації.

Споруди – це інженерно-будівельні об’єкти, призначені для забезпечення виробничого процесу (мости, автомобільні дороги, колії, трансформаторні підстанції тощо) або для досягнення невиробничих цілей. Інвентарним об’єктом обліку вважається кожна окрема споруда: міст разом з опорами та фермами; естакада з під’їздами і підходами до неї та інші.

Передавальні пристрої (нафтопроводи, газопроводи, лінії електропередач тощо). Об’єктом обліку є неподільні одиниці, що мають самостійне значення і не являються частиною будівлі чи споруди.

На субрахунку 104 “Машини та обладнання” обліковуються:

- силові машини й обладнання;
- робочі машини й обладнання;
- вимірювальні і регулюючі прилади;
- обчислювальна та офісна техніка;
- інші машини та обладнання.

Силові машини і обладнання забезпечують перетворення різноманітної енергії в енергію руху у ході виробничого процесу для отримання необхідного результату. Об'єктом обліку силових машин і обладнання є кожна силова машина з фундаментом і всіма пристосуваннями до неї, приладами і індивідуальною огорожею.

Робочі машини й обладнання забезпечують виконання заданих функцій шляхом здійснення механічного, термічного та хімічного впливу на предмет в ході здійснення виробничого процесу для отримання необхідного результату. Об'єктом обліку є кожен верстат або апарат, включаючи пристосування, що входять до його складу, прилади, пристрої, загорожу та фундамент.

Вимірювальні та регулюючі прилади дозволяють визначити відповідність різноманітних характеристик об'єкта до визначених нормативів та в окремих випадках здійснити регулювання до визначених нормативів (амперметри, барометри, касові апарати, випробні стенди, лічильники тепла, води та інші). Об'єктом обліку є кожен прилад або стенд, що самостійно виконує визначені функції.

Обчислювальна та офісна техніка (комп'ютери, монітори, принтери, факси та інша) використовуються для отримання та перетворення інформації у заданих параметрах. Об'єктом обліку є кожна самостійна одиниця техніки з програмним забезпеченням до неї.

До інших машин та обладнання відносять такі, що не ввійшли в перелічені групи (медичне обладнання, обладнання тренажерних залів, басейнів та інше).

На субрахунку 105 "Транспортні засоби" ведеться облік усіх видів транспорту, призначених для перевезення вантажів та пасажирів:

- рухомого складу залізничного, водного, автомобільного транспорту (тепловози, електровози, вагони, дрезини, платформи, цистерни, пароплави, баржі, парусні судна, автомобілі, автобуси, тягачі);

- рухомого складу повітряного транспорту (літаки, гелікоптери);

- гужового транспорту (вози, сани, карети);

- допоміжного виробничого транспорту (електрокари, візки та інші)

Об'єктом обліку є кожна одиниця з приладдям та пристосуваннями до неї (автомобіль вантажний, включаючи запасні колеса з камерою та покришкою і набір інструментів до нього).

На субрахунку 106 “Інструменти, прилади та інвентар” ведеться облік інструментів, що мають довготермінове використання, вимірювальних та регулюючих приладів, виробничого та господарського інвентарю.

Інструменти – знаряддя праці загального призначення (електродрилі, молотки, зубила, штампи та інші).

Прилади – засоби вимірювання та обробки (системи управління, світлокопіювальні рами та інші);

Інвентар – предмети офісного та виробничого облаштування (меблі, килими, жалюзі та інше).

Об'єктом обліку є кожен предмет, що має самостійне призначення і не є складовою іншого інвентарного об'єкта.

Субрахунок 107 “Робоча і продуктивна худоба” призначений для обліку наявної дорослої робочої і продуктивної худоби (окрім молодняка та тварин на вирощуванні та відгодівлі).

На субрахунку 108 “Багаторічні насадження” ведеться облік багаторічних насаджень (плодово-ягідних та декоративних), вік яких перевищує 3 роки, окрім саджанців.

На субрахунку 109 “Інші основні засоби” ведеться облік основних засобів, не врахованих на інших субрахунках рахунка 10 “Основні засоби”.

Аналітичний облік основних засобів ведеться за кожним об'єктом зокрема.

Облік основних засобів, що відображаються на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи” ведеться за такими субрахунками:

111 “Бібліотечні фонди”;

112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”;

113 “Тимчасові (не титульні) споруди”;

114 “Природні ресурси”;

115 “Інвентарна тара”;

116 “Предмети прокату”;

117 “Інші необоротні матеріальні активи”.

За функціональним призначенням основні засоби поділяють на виробничі та невиробничі. До *виробничих* належать ос-

новні засоби, які безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або забезпечують його здійснення. До *невиробничих* відносять основні засоби, які використовуються для задоволення соціальних і культурно-побутових потреб працівників підприємства.

За *правом власності* основні засоби поділяються на *власні*, за якими підприємство має право на володіння і розпорядження, внесені в статутний капітал, придбані за кошти, одержані безкоштовно у користування без вимоги повернення та *орендовані*, по відношенню до яких підприємство має лише право користування.

Для цілей оподаткування здійснюється інше групування основних засобів.

6.3. Документальне оформлення і аналітичний облік основних засобів

Первинний облік основних засобів здійснюється із застосуванням типових форм обліку, які затверджені наказом Міністерства статистики України від 29.12.95 р. № 352 “Про затвердження типових форм первинного обліку”.

Надходження основних засобів на підприємство може здійснюватися за такими напрямками:

- придбання від постачальників за грошові кошти або їх еквіваленти;
- придбання за банківську позику;
- шляхом обміну на подібні об’єкти, тобто такі об’єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливую вартість;
- шляхом обміну на неподібні об’єкти – основні засоби, матеріали, товари та інше;
- створення власними силами;
- внесок у статутний фонд засновниками;
- безоплатне надходження;
- одержання на правах фінансової оренди.

У всіх випадках надходження при оприбуткуванні основних засобів складається *акт приймання-передачі внутрішнього переміщення основних засобів (форма ОЗ-1)*. Акт складається

також при переміщенні основних засобів з однієї дільниці (цеху) в іншу дільницю (цех). Акт складається в двох примірниках і підписується стороною, що передала і прийняла основні засоби. У ньому вказується така інформація: склад комісії, детальна характеристика об'єкта, рік придбання або спорудження, дата введення в експлуатацію, коротка технічна характеристика, результати випробування, відповідність технічним умовам, висновок комісії. Заповнений і підписаний обома сторонами акт передається в бухгалтерію і є підставою для заповнення *інвентарної картки обліку основних засобів (форма ОЗ - 6)*. Інвентарна картка, як правило, відкривається на кожен інвентарний об'єкт обліку основних засобів. У ній вказується інформація про технічні характеристики об'єкта, його первісна та ліквідаційна вартість, дані про індексації та переоцінки об'єкта, проведені покращення та модернізації, дата введення в експлуатацію та норма амортизації. Заповнені картки реєструються в *описі інвентарних карток з обліку основних засобів (форма ОЗ - 7)*, за яким об'єкти основних засобів отримують *інвентарні номери*, що зберігаються за ними на весь період експлуатації і вже не присвоюються іншим об'єктам на даному підприємстві.

У місцях використання основних засобів (на дільницях, в цехах, на окремих об'єктах) складається *інвентарний список основних засобів (форма ОЗ - 9)* за яким основні засоби закріплюються за матеріально-відповідальною особою.

При передачі основних засобів у ремонт та прийнятті їх з ремонту складається *акт приймання – здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (форма ОЗ - 2)*, який складається при виконанні ремонтів як підрядним, так і господарським способом. Якщо ремонт чи модернізацію здійснює стороння організація, акт складається у двох примірниках. Копія акта передається організації, що проводила ремонт (модернізацію).

Вибуття основних засобів (крім автомобільного транспорту) через фізичний або моральний знос, втрату корисності, розкрадання, аварійний стан оформляється *актом на списання основних засобів (форма ОЗ - 3)*. Вибуття автотранспорту оформляється *актом на списання автотранспортних засобів (форма ОЗ - 4)*. Для списання непридатних до використання об'єктів основних засобів створюють ліквідаційну комісію.

Комісія розглядає час експлуатації об'єкта, розмір нарахованого зносу за період експлуатації, причини завершення періоду експлуатації та витрати на ліквідацію. Якщо від розбирання об'єкта виявляться матеріали (запасні частини), придатні до використання, комісія визначає вартість їх можливого використання. Акти списання складаються в двох примірниках. Перший використовується бухгалтерією для здійснення облікових записів, другий залишається у матеріально-відповідальній особі. На його підставі здійснюється оприбуткування на склад матеріалів від ліквідації.

Вибуття основних засобів з інших причин: реалізація, безоплатна передача, передача у фінансову оренду, обмін на подібні чи неподібні активи, повернення внеску у статутний капітал товариства оформляється *актом приймання-передачі основних засобів (форма ОЗ - 1)*.

Аналітичний облік основних засобів ведеться за окремими інвентарними об'єктами у *картках обліку руху основних засобів (форма ОЗ - 8)* і повинен надавати користувачам таку інформацію: первісна вартість, сума зношення та залишкова вартість об'єкта; зміна вартості через моральний знос та іншу втрату корисності, ліквідаційна вартість, проведені поліпшення та модернізації, залишковий термін експлуатації.

Для нарахування амортизації об'єктів використовують типові форми *розрахунку амортизації основних засобів (форма ОЗ - 14 та ОЗ - 15)*, відповідно для промисловості та будівництва та *розрахунок амортизації по автотранспорту (форма ОЗ - 16)*. При журнальній формі обліку можна використовувати робочу таблицю № 6.

6.4. Синтетичний облік надходження і вибуття основних засобів

Усі витрати підприємства, пов'язані з надходженням основних засобів чи інших необоротних матеріальних активів, що включаються до їх первісної вартості, збираються на рахунок 15 "Капітальні інвестиції".

За дебетом рахунка 15 "Капітальні інвестиції" відображається збільшення здійснених підприємством витрат на прид-

банья або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів; за кредитом — їх зменшення у зв'язку із введенням в експлуатацію.

Рахунок 15 “Капітальні інвестиції” має такі субрахунки:

151 “Капітальне будівництво”;

152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”;

153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”;

154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”;

155 “Формування основного стада”.

Субрахунок 151 “Капітальне будівництво” призначений для обліку витрат на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому рахунку відображається вартість обладнання, що потребує монтажу в процесі будівництва, а також отримані аванси для фінансування будівництва.

Субрахунок 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).

На субрахунку 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів” відображаються витрати підприємства (організації) на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”.

Субрахунок 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів” призначений для обліку придбання (створення) нематеріальних активів.

На субрахунку 155 “Формування основного стада” обліковуються витрати на формування основного стада робочої та продуктивної худоби.

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться за видами основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень.

Процес придбання (спорудження) основних засобів та інших необоротних активів можна відобразити схематично (Рис. 6.1.).

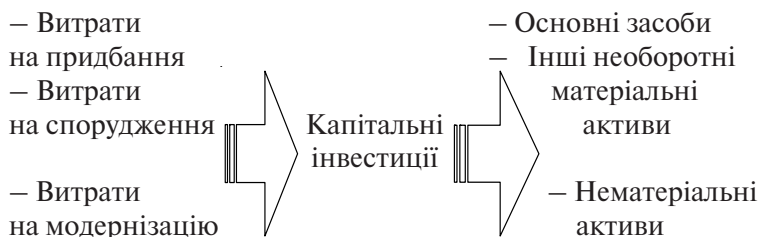


Рис. 6.1. Процес придбання (спорудження) необоротних активів

6.5. Облік витрат на придбання (спорудження) основних засобів

При надходженні основних засобів від постачальників, вони приймаються до обліку за витратами на придбання за вирахуванням ПДВ і витрат на кредит, якщо вони були придбані за позичені кошти. Розглянемо відображення в обліку різних напрямків надходження основних засобів на підприємство.

1. Придбання основних засобів у постачальників з оплатою грошовими коштами.

Приклад. Підприємство за договором постачання придбало меблі за 6000 грн. (в т.ч. ПДВ). Витрати на транспортування меблів автотранспортом постачальника склали 480 грн. (в т.ч. ПДВ). Витрати на складання та встановлення меблів, проведених власними силами, склали 240 грн. (з нарахуваннями).

Для відображення в обліку придбання меблів та введення їх в експлуатацію складаються такі записи (табл. 6.2.).

Таблиця 6.2

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на придбання і введення в експлуатацію меблів

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримано меблі за договором постачання	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	5000

Тема 6. Облік основних засобів

2	Відображено суму ПДВ, яка включена до вартості меблів за договором	641 “Розрахунки за податками”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	1000
3	Проведено оплату за договором постачання	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	31 “Рахунки в банках”	6000
4	Витрати на транспортування меблів	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	400
5	Відображено суму ПДВ у складі транспортних витрат	641 “Розрахунки за податками”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	80
6	Витрати зі складання та встановлення меблів	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	661 “Розрахунки з оплати праці” 65 “Розрахунки за страхуванням”	240
7	Проведено оплату транспортних послуг	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	31 “Рахунки в банках”	480
8	Зарахування меблів до об’єктів основних засобів	109 “Інші основні засоби”	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	5640

2. Виготовлення (спорудження) основних засобів.

При виготовленні основних засобів власними силами їх первісна вартість дорівнює сумі здійснених витрат за вимогами П(С)БО 9 “Запаси” і 16 “Витрати”. При цьому вона не повинна перевищувати справедливої вартості об’єкта.

Приклад. Підприємство здійснює будівництво складу підрядним способом, попередньо розробивши та затвердивши проектну документацію. Кошторисна (справедлива) вартість об’єкта складає 325 000 грн.

Відображення операцій у бухгалтерському обліку наведено в табл. 6.3.

Таблиця 6.3

Відображення в бухгалтерському обліку витрат на виготовлення основних засобів власними силами

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображено суму витрат на проектні роботи	151 “Капітальне будівництво”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	35 000

2	Відображено суму ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	7 000
3	Відображено фактичні витрати на будівництво господарським способом	151 "Капітальне будівництво"	205 "Будівельні матеріали" 131 "Знос основних засобів" 661 "Розрахунки за заробітною платою" 65 "Розрахунки за страхуванням" 91 "Загальновиробничі витрати"	240 000 15 000 9000 3510 25 000
4.	Зарахування збудованого об'єкта до складу основних засобів	103 "Будинки та споруди"	151 "Капітальне будівництво"	325 000
5.	Відображено різницю між собівартістю будівництва та справедливою вартістю	977 "Інші витрати звичайної діяльності"	151 "Капітальне будівництво"	2510

3. Безоплатне отримання основних засобів

При безоплатному отриманні основних засобів вони оцінюються за справедливою вартістю на дату отримання.

Приклад. Підприємство безоплатно отримало обладнання, вартість якого за актом приймання-передачі склала 20 000 грн., нарахований знос – 4 000 грн. Справедлива вартість обладнання на дату отримання була 24 000 грн. Витрати підприємства на транспортування та монтаж отриманого обладнання склали 1 200 грн. (в т.ч. ПДВ).

У бухгалтерському обліку безоплатне отримання обладнання буде відображено записами:

Таблиця 6.4

Відображення в обліку операцій безоплатного отримання основних засобів

№ з./п.	Зміст операції	Бухгалтерські записи		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображена справедлива вартість безоплатно отриманого обладнання	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	424 "Безоплатно отримані необоротні активи"	24 000

Тема 6. Облік основних засобів

2	Витрати на транспортування і монтаж	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	1 000
3	Відображено суму ПДВ у складі витрат на транспортування і монтаж	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	200
4	Проведено оплату транспортування та монтаж	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	1 200

1	2	3	4	5
5	Зараховано безоплатно отриманий об'єкт до складу основних засобів	104 "Машини та обладнання"	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	25 000

4. Надходження основних засобів внаслідок товарообмінної (бартерної операції)

Основні засоби можуть надходити на підприємство також у результаті обмінної (бартерної) операції або обміну з частковою оплатою коштами. Відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" у цих випадках оцінка основних засобів залежить від того, обмін якими об'єктами має місце: подібними або неподібними об'єктами.

Подібні об'єкти – це об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість.

При придбанні в обмін на подібний об'єкт основні засоби оцінюються за залишковою вартістю переданого об'єкта. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта більша від його справедливої вартості, то первісною вартістю такого об'єкта буде справедлива вартість переданого об'єкта із включенням різниці до витрат звітного періоду. При цьому здійснюються записи лише в аналітичному обліку і вказується вибуття наявного об'єкта і оприбутковується надходження одержаного за обміном.

Неподібними вважаються об'єкти основних засобів, що відрізняються функціональним призначенням та справедливою вартістю.

При придбанні підприємством основних засобів у результаті обміну на неподібний об'єкт або інший актив, об'єкти приймаються до обліку за справедливою вартістю переданого об'єкта з поправкою на будь-яку суму грошових коштів або їх

еквівалентів, що були передані (отримані) під час обміну. Основні засоби можуть бути отримані в обмін на інші основні засоби, нематеріальні активи, цінні папери, запаси тощо.

Приклад. Підприємство “А” здійснило обмін комп’ютера на верстат підприємства “В”. Первісна вартість переданого комп’ютера – 5 000 грн., нарахований за час експлуатації знос – 500 грн., справедлива вартість – 4 200 грн. Справедлива вартість отриманого верстата складає 3 000 грн., первісна вартість – 8 000 грн., знос 5 000 грн. В ході проведення операції підприємство “В” здійснило доплату грошовими коштами в сумі 1 200 грн.

Первісна вартість отриманого верстата визначається таким чином:

Первісна вартість отриманого об’єкта	=	Справедлива вартість переданого об’єкта	+	Сума сплачених грошових коштів або еквівалентів	-
---	---	--	---	--	---

У наведеному прикладі первісна вартість отриманого верстата складе 3 000 грн. (4 200-1 200).

При відображенні операцій передачі комп’ютера і оприбуткування верстата підприємством “А” в обліку слід зробити записи (грн.):

1. Списання комп’ютера з балансу:

Дебет 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів” 4 500

Дебет 131 “Знос основних засобів” 500

Кредит 104 “Машини та обладнання” 5 000

Дохід від операції передачі комп’ютера визначається в сумі справедливої вартості отриманого верстата з урахуванням суми отриманої грошової компенсації.

2. При відображенні доходу від бартерної операції у сумі справедливої вартості отриманого верстата з урахуванням ПДВ складаються записи:

Дебет 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” 5 040

Кредит 742 “Дохід від реалізації необоротних активів” 5 040

Одночасно відображено податкові зобов’язання з ПДВ:

Дебет 742 “Дохід від реалізації необоротних активів”	840
Кредит 641 “Розрахунки за податками”	840
3. Отримання грошових коштів як часткову оплату за комп’ютер:	
Дебет 311 “Поточні рахунки в національній валюті”	1 200
Кредит 681 “Розрахунки за авансами отриманими”	1 200
Одночасно на суму ПДВ	
Дебет 643 “Податкові зобов’язання”	200
Кредит 644 “Податковий кредит”	200
4. Відображено надходження верстата:	
Дебет 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	3 000
Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	3 000
Одночасно на суму податкового кредиту з ПДВ :	
Дебет 644 “Податковий кредит”	200
Дебет 641 “Розрахунки за податками”	840
Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	1 040
5. Відображено залік заборгованостей:	
Дебет 681 “Розрахунки за авансами отриманими”	1 200
Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	1 200
6. Відображено введення верстата в експлуатацію:	
Дебет 104 “Машини та обладнання”	3 000
Кредит 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	3 000
7. Відображення фінансового результату операції:	
Списання в порядку закриття рахунка витрат (залишкової вартості реалізованого комп’ютера):	
Дебет 793 “Результат іншої звичайної діяльності”	4 500
Кредит 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”	4 500
Списання в порядку закриття рахунка доходів:	
Дебет 742 “Дохід від реалізації необоротних активів”	4 200
	147

Кредит 793 “Результат іншої звичайної діяльності”	4 200
Відображення фінансового результату від реалізації (збитку):	
Дебет “442 Непокриті збитки”	300
Кредит 793 “Результат іншої звичайної діяльності”	300

При відображенні операцій передачі верстата і оприбуткування комп’ютера підприємством “В” в обліку слід зробити записи (грн.):

Первісна вартість отриманого комп’ютера визначається таким чином:

Первісна вартість отриманого об’єкта	=	Справедлива вартість переданого об’єкта	+	Сума сплачених грошових коштів або еквівалентів
---	---	--	---	--

У наведеному прикладі первісна вартість отриманого комп’ютера складе 4 200 грн. (3 000 + 1 200).

1. Списання верстата з балансу:

Дебет 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”	3 000
Дебет 131 “Знос основних засобів”	5 000
Кредит 104 “Машини та обладнання”	8 000

2. Оприбуткування комп’ютера:

Дебет 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	4 200
Дебет 641 “Розрахунки за податками”	840
Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	5 040

3. Перерахування грошових коштів як часткову оплату за комп’ютер:

Дебет 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	1 200
Кредит 311 “Поточні рахунки в національній валюті”	1 200
Одночасно на суму ПДВ:	
Дебет 641 “Розрахунки за податками”	200
Кредит 644 “Податковий кредит”	200

4. Дохід від операції передачі верстата визначається в сумі справедливої вартості отриманого комп’ютера за вирахуванням суми сплаченої грошової компенсації.

При відображенні доходу від бартерної операції у сумі справедливої вартості отриманого комп'ютера з вирахуванням ПДВ складаються записи:

Дебет 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” 3 600

Кредит 742 “Дохід від реалізації необоротних активів” 3 600

Одночасно відображено податкові зобов'язання з ПДВ:

Дебет 742 “Дохід від реалізації необоротних активів” 600

Кредит 641 “Розрахунки за податками” 600

4. Відображено введення комп'ютера в експлуатацію:

Дебет 104 “Машини та обладнання” 4 200

Кредит 152 “Придбання (виготовлення)
основних засобів” 4 200

5. Відображення фінансового результату операції:

Списання в порядку закриття рахунка витрат (залишкової вартості реалізованого верстата):

Дебет 793 “Результат іншої звичайної діяльності” 3 000

Кредит 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів” 3 000

Списання в порядку закриття рахунка доходів:

Дебет 742 “Дохід від реалізації необоротних активів” 3 000

Кредит 793 “Результат іншої звичайної діяльності” 3 000

Фінансовий результат здійсненої операції обміну верстата дорівнює нулю, оскільки його балансова вартість дорівнює справедливій.

5. Отримання основних засобів в рахунок внесків до статутного фонду

При надходженні основних засобів на підприємство у вигляді внеску до статутного капіталу їх первісна вартість на момент прийняття на баланс дорівнює їх справедливій вартості, погодженій із засновниками (учасниками) (п. 10, П(С)БО 7 “Основні засоби”). Додатково понесені при цьому витрати на транспортування і підготовку об'єкта основних засобів до експлуатації також включаються у його первісну вартість.

Приклад. При створенні підприємства одним із засновників у які внесок до статутного фонду за узгодженням усіх засновників була внесена технологічна лінія для виготовлення морозива справедливою вартістю 300 000 грн., витрати на доставку і монтаж якої склали 1 200 грн. (у т.ч. ПДВ). Частка засновника у статутному капіталі складає 50%.

Таблиця 6.5

Відображення операцій по внесенню основних засобів до статутного капіталу

№ з/п.	Зміст операції	Бухгалтерські операції		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Відображена сума статутного фонду у відповідності з установчими документами	46 "Неоплачений капітал"	40 "Статутний капітал"	300 000
2.	Отримано від учасника об'єкт основних засобів (частка вартості, що підлягає внесенню в статутний капітал)	104 "Машини та обладнання"	46 "Неоплачений капітал"	150 000
3.	Внесено перевищення вартості основних засобів у додатковий капітал	104 "Машини та обладнання"	422 "Інший вкладений капітал"	50 000
4.	Витрати на транспортування і монтаж об'єкта основних засобів	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	1 000
5.	Відображено суму податковий кредит з ПДВ	644 "Розрахунки за податками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	200
6.	Проведено оплату транспортування та монтажу	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	31 "Рахунки в банках"	1200
7.	Прислано витрати на транспортування і монтаж до первісної вартості об'єкта основних засобів, який внесено до статутного капіталу	104 "Машини та обладнання"	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	1000

Отже, вартість технологічної лінії, за якою вона буде обліковуватись на рахунку 104, складе 201 000 грн.

Якщо справедлива вартість основних засобів, погоджена засновниками, перевищує частку їх вкладу в статутний капітал, на підприємстві створюється додатковий капітал.

6. Інші випадки надходження основних засобів

1. Придбані для перепродажу основні засоби вирішено використовувати у власному виробництві:

Дебет рахунку 10 "Основні засоби";

Кредит рахунку 28 "Товари".

2. Переведення неправильно зарахованих малоцінних і

швидкозношуваних предметів до складу основних засобів, з одночасним відображенням їх зносу:

Дебет рахунку 10 “Основні засоби”;

Кредит рахунку 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”;

Дебет рахунку 132 “Знос інших необоротних матеріальних активів”;

Кредит рахунку 131 “Знос основних засобів”.

3. Надходження основних засобів, виготовлених у власному виробництві:

Дебет 10 “Основні засоби”;

Кредит 23 “Виробництво”.

Первісна вартість об’єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, дорівнює собівартості оборотних активів, визначені до вимог П(С)БО 9 “Запаси”.

Внутрішнє переміщення основних засобів між виробничими підрозділами підприємства відображається лише в аналітичному обліку.

6.6. Облік вибуття основних засобів

Об’єкти основних засобів можуть вибувати з підприємства внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом. Вибуття основних засобів і необоротних матеріальних активів відображається в обліку за однаковою методикою, але з використанням спеціально призначених субрахунків (рахунок 74 “Інші доходи” та рахунок 97 “Інші витрати”).

Фінансовий результат від вибуття об’єктів основних засобів визначається як різниця між доходом від операції вибуття і їх залишкової вартості з урахуванням суми непрямих податків та витрат, пов’язаних з вибуттям основних засобів.

1. Продаж основних засобів

Для обліку доходів від реалізації основних засобів використовують субрахунок 742 “Дохід від реалізації необоротних активів”, для обліку витрат – 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”

Приклад. На балансі підприємства “Баланс” є обладнання первісною вартістю 18 500 грн., накопичений знос 6 600 грн.

Підприємство “Баланс” продає верстат за грошові кошти. Договірна вартість – 19 000 грн.

Наведена операція відображається в бухгалтерському обліку записами:

Таблиця 6.6

**Відображення в обліку доходів і витрат,
що виникають внаслідок продажу об’єкта
основних засобів**

№ з/п.	Найменування операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Відображено дохід від продажу обладнання	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”	19 000
2.	Відображена сума податкових зобов’язань з ПДВ	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”	641 “Розрахунки за податками”	3 167
3.	Списаний знос обладнання	131 “Знос основних засобів”	104 “Машини та обладнання”	6 600
4.	Списана залишкова вартість обладнання	972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”	104 “Машини та обладнання”	11 900
5.	Отримана виручка від покупки за проданий верстат	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	19 000

Первинним документом за яким відображається вибуття внаслідок реалізації, є акт приймання-передачі основних засобів.

2. Ліквідація основних засобів

Ліквідація об’єктів основних засобів здійснюється за умови, якщо вони не відповідають критеріям визнання активом. Ліквідація об’єктів основних засобів може бути повною або частковою. У разі часткової ліквідації об’єкта основних засобів, його первісна вартість зменшується на суму такої самої вартості ліквідованої частини, а знос об’єкта зменшується пропорційно до частки цієї вартості. Для обліку витрат, що виникають при ліквідації необоротних активів, використовують суб-

рахунок 976 “Списання необоротних активів”. За дебетом цього рахунка списують залишкову вартість об’єкта, що ліквідується, та витрати, пов’язані з ліквідацією. Якщо при ліквідації виявляються матеріальні цінності, придатні для подальшого використання, то вони оприбутковуються на субрахунок 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”.

Приклад. Підприємство списало з балансу трактор, первісна вартість якого складає 82 000 грн., знос – 68 000 грн. Витрати, пов’язані з ліквідацією, склали 1400 грн. Після розбирання трактора були виявлені придатні до використання запасні частини вартістю 8 300 грн.

Для відображення операцій з ліквідації трактора в обліку здійснюють записи (грн.):

1. Списання вартості трактора:		
Дебет 131 “Знос основних засобів”		68 000
Дебет 976 “Списання необоротних активів”		14 000
Кредит 105 “Транспортні засоби”		82 000
2. Відображення витрат, пов’язаних з ліквідацією верстата:		
Дебет 976 “Списання необоротних активів”		1 400
Кредит 661 “Розрахунки з оплати праці”		870
Кредит 65 “Розрахунки зі страхування”		326
Кредит 20 “Виробничі запаси”		204
3. Оприбутковані на склад матеріали, отримані внаслідок ліквідації трактора:		
Дебет 207 “Запасні частини”		8 300
Кредит 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”		8 300

Якщо списання об’єктів здійснюється з причин, незалежних від підприємства, то їх залишкова вартість обкладається ПДВ. При цьому визнаються податкові зобов’язання, які необхідно сплатити в бюджет.

3. Безоплатна передача основних засобів

При безоплатній передачі об’єктів основних засобів підприємство не визнає доходи від цієї операції, а лише витрати, пов’язані із списанням залишкової вартості та інші витрати, пов’язані з безоплатною передачею.

Приклад. Підприємство “Маяк” безоплатно передало приватній школі для навчальних цілей швейну машину, первісна вартість якої складає 18 500 грн., знос на дату передачі – 5 800 грн.

Таблиця 6.7

Відображення в обліку операцій, пов'язаних з передачею швейної машини

№	Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Списаний знос безоплатно переданої машини	131 "Знос основних засобів"	104 "Машини та обладнання"	5 800
2	Списана залишкова вартість безоплатно переданої машини	976 "Списання необоротних активів"	104 "Машини та обладнання"	12 700
3	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ, виходячи з залишкової вартості	976 "Списання необоротних активів"	641 "Розрахунки за податками"	2 540

Збиток від безоплатної передачі швейної машини складає 15 240 грн.

6.7. Амортизація основних засобів

У процесі використання об'єктів основних засобів економічні вигоди, втілені в них, споживаються підприємством. Внаслідок чого зменшується залишкова вартість основних засобів, що відображається шляхом нарахування амортизації.

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

Нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, що встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і припиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

П(С)БО 7 "Основні засоби" визначає *амортизацію* – як систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизуються відповідно до строку їх корисного використання (експлуатації).

Величина вартості основних засобів, яка амортизується – це первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

У свою чергу, *ліквідаційна вартість* – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Ліквідаційна вартість об'єктів основних засобів підприємство повинно визначити до початку їх експлуатації. Вона залежить від умов та терміну експлуатації. Отже, чим складніші умови експлуатації та довший її період, тим меншою буде ліквідаційна вартість об'єктів.

Наприклад, якщо підприємство планує використовувати придбаний новий автомобіль протягом 5 років, то його ліквідаційна вартість буде значно вищою, оскільки його ще можна продати. Якщо ж очікуваний період експлуатації складе 15 років, то ліквідаційна вартість буде дорівнювати сумарній вартості металобрухту, який можна буде продати, та, можливо, деяких запасних частин, придатних до повторного використання. Ліквідаційну вартість деяких об'єктів, наприклад технічної літератури, можна прирівняти до нуля.

Строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Підприємство самостійно визначає термін використання, але при цьому слід враховувати таке:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- очікуваний фізичний і моральний знос;
- правові або подібні обмеження на використання активу, на зразок, закінчення терміну оренди цього активу.

У процесі експлуатації об'єкта строк його корисного використання та умови експлуатації можуть змінюватись.

Приклад. Підприємство придбало вантажний автомобіль вартістю 30000 грн. і розраховує використовувати його протягом 8 років, після чого розібрати на запасні частини, сума яких, за попередньою оцінкою, може скласти 4000 грн., а витрати,

пов'язані з розбиранням, можуть скласти 500 грн. В цьому випадку сума, що амортизується, буде дорівнювати
 $30000 - (4000 - 800) = 26800$ грн.

На практиці при надходженні основних засобів буває важко або неможливо визначити їх ліквідаційну вартість. У такому випадку або коли ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю, амортизація нараховується від первісної (переоціненої) вартості.

Метод амортизації об'єкта основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод від використання.

В П(С)БО 7 “Основні засоби” наведені такі методи амортизації основних засобів:

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості (подвійного залишку, що зменшується);
- кумулятивний;
- виробничий.

Розглянемо порядок нарахування амортизації за різними методами за даними наведеного нижче прикладу.

Приклад. Підприємство придбало технологічну лінію початковою вартістю 250 000 гривень. Загальний розрахунковий обсяг виробництва визначений підприємством у розмірі 1 200 000 од. Ліквідаційна вартість устаткування після його експлуатації за попередніми оцінками може скласти 10000 грн. Очікуваний термін корисного використання складає 4 роки. Розглянемо порядок нарахування амортизації за усіма наведеними методами.

Метод прямолінійного списання.

Відповідно до цього методу вартість об'єкта основних засобів, що амортизуються, рівномірно списується (розподіляється) протягом терміну його очікуваної експлуатації. Щорічні амортизаційні відрахування визначаються за формулою:

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Термін корисного використання}}$$

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{250000 - 10000}{4} = 60000 \text{ грн.}$$

Нарахування амортизації протягом 4 років можна відобразити наступним чином (табл. 6.8.):

Таблиця 6.8

Розрахунок амортизації технологічної лінії за методом прямолінійного списання

Рік	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
			250000
1	60000	60000	190000
2	60000	120000	130000
3	60000	180000	70000
4	60000	240000	10000

При застосуванні прямолінійного методу нарахування амортизації вартість, що амортизується, рівномірно розподіляється протягом строку корисного використання об'єкта основних засобів. Вважається, що основні засоби приносять корисність в однаковій мірі протягом усього строку використання. Перевагою застосування даного методу амортизації є незначні трудові затрати облікових працівників на нарахування амортизації. Недоліком використання цього методу є те, що в даному випадку не враховується рівень віддачі основних засобів у різні періоди служби та рівень витрат на ремонт. У перші роки експлуатації віддача, як правило, є вищою, а затрати на ремонт – нижчі. В останні роки експлуатації спостерігається зворотна тенденція: віддача основних засобів знижується, а витрати на ремонт зростають.

Прискорені методи амортизації.

Зміст прискорених методів амортизації полягає в тому, що на початку експлуатації основних засобів суми нарахованої амортизації значно перевищують суми, нараховані наприкінці терміну служби об'єкта. Використовуючи ці методи, виходять із того, що багато видів основних засобів виробничого призначення діють більш ефективно, поки вони ще нові і мають високу продуктивність. Згодом витрати на ремонти збільшуються, обладнання простоє, його продуктивність знижується і наприкінці терміну експлуатації об'єкта продуктивність є на-

багато нижчою, ніж на початку. Це призводить до того, що загальна сума витрат на ремонт і амортизаційні відрахування залишаються практично постійними протягом років експлуатації.

Розрізняють два методи прискореної амортизації:

1. Метод зменшення залишкової вартості.
2. Метод прискореного зменшення залишкової вартості.

Метод зменшення залишкової вартості.

Річна сума амортизації за цим методом 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 обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Відповідно до змісту цього методу:

$$\text{Річна сума амортизації} = \frac{\text{Залишкова вартість}}{\text{Річна норма амортизації}}$$

$$\text{Річна норма амортизації} = \left(1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Первісна вартість}}} \right) \times 100\%$$

Ступінь кореня n – кількість років корисного використання об'єкта.

Використовуючи дані прикладу, визначаємо:

$$\text{Річна норма амортизації} = \left(1 - \sqrt[4]{\frac{10000}{250000}} \right) \times 100\% = 44,7\%$$

$$100 - 44,7 = 55,3 \%$$

Амортизаційні відрахування за весь період корисного використання об'єкта основних засобів наведено в таблиці 6.9:

Таблиця 6.9

**Розрахунок амортизації технологічної лінії
за методом зменшення залишкової вартості**

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
				250000
1	250000x0,553	138250	138250	111750
2	111750x0,553	61798	200048	49952
3	49952x0,553	27623	227671	22329
4		12329	240000	10000

Норма амортизації при використанні цього методу залишається незмінною протягом усього періоду нарахування амортизації (в даному прикладі – 55,3 %). Але при цьому з періоду в період зменшується сума, що амортизується, оскільки амортизація нараховується від залишкової вартості.

Отже, в перші роки експлуатації, коли основні засоби приносять більшу корисність і витрати на ремонт менші, сума нарахованої амортизації є значно більшою, ніж за останні роки. Рекомендується використовувати для основних засоби, які швидко старіють через появу на ринку нових, більш прогресивних і потужних моделей, наприклад для комп'ютерів.

Недоліком методу зменшення залишкової вартості є складність здійснюваних розрахунків при нарахуванні амортизації.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості

При цьому методі прискореної амортизації ліквідаційна вартість об'єкта не враховується. Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного періоду або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється.

Щорічні амортизаційні відрахування визначаються за формулою:

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{\text{Залишкова вартість}}{2} \times \text{Річна норма амортизації} \times 2$$

У нашому прикладі річна норма амортизації устаткування складає:

100 % : 4 роки = 25 %.

Розрахунок амортизаційних відрахувань для кожного року відображається таким чином (табл. 6.10.):

Таблиця 6.10

Розрахунок нарахування амортизації технологічної лінії за методом прискореного зменшення залишкової вартості

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
				250000
1	250000x25%x2	125000	125000	125000
2	125000x25%x2	62500	187500	62500
3	62500x25%x2	31250	217750	31250
4		31250	250000	

Як видно з таблиці, подвоєна річна норма амортизації застосовується до залишкової вартості попереднього року. Сума амортизації зменшується з року в рік. Сума амортизації останнього року обмежена сумою, необхідною для зменшення залишкової вартості до ліквідаційної, яка при даному методі завжди дорівнює нулю.

Кумулятивний метод

Цей метод ще називають методом списання вартості за сумою чисел років. Амортизаційні відрахування за даним методом визначаються як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

Амортизаційні відрахування при цьому методі розраховуються за формулами:

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{\text{Кумулятивний коефіцієнт}}{\text{коєфіцієнт}} \cdot \left(\begin{matrix} \text{Первісна} \\ \text{вартість} \end{matrix} - \text{Ліквідаційна вартість} \right)$$

$$\text{Кумулятивний коефіцієнт} = \frac{\begin{matrix} \text{Число років, що залишається до кінця} \\ \text{терміну використання об'єкта} \end{matrix}}{\text{Сума років терміну використання об'єкта}}$$

У нашому прикладі, оскільки термін використання об'єкту дорівнює 4 роки:

$$\text{Сума чисел років} = 4+3+2+1=10$$

Розрахунок амортизаційних відрахувань буде мати такий вигляд (табл. 6.11.):

Таблиця 6.11

**Розрахунок нарахування амортизації технологічної лінії
за кумулятивним методом**

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
				250000
1	4/10x240000	96000	96000	154000
2	3/10x240000	72000	168000	82000
3	2/10x240000	48000	216000	34000
4	1/10x240000	24000	240000	10000

Кумулятивний коефіцієнт визначається кожного року і буде різним, залежно від часу початку до завершення експлуатації об'єкта. Найбільша сума амортизації нараховується в перший рік, а потім вона зменшується з року в рік. Залишкова вартість об'єкта зменшується до тих пір, поки не досягне ліквідаційної вартості.

Виробничий метод

При використанні виробничого методу місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу виробництва продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг виробництва продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Щорічна сума амортизації при цьому методі визначається за формулами:

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{\text{Фактичний річний обсяг виробництва продукції (робіт, послуг)}}{\text{Виробнича ставка амортизації}} \times \text{Виробнича ставка амортизації}$$

$$\text{Виробнича ставка амортизації} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Загальний розрахунковий обсяг виробництва}}$$

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{250000 - 10000}{1200000} = 0,2$$

Порядок нарахування амортизації за виробничим методом наведено в таблиці 6.12.

Таблиця 6.12

Розрахунок амортизації технологічної лінії
за виробничим методом

Рік	Фактичний обсяг виробництва	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
				250 000
1	220 000	$240\,000 \times 0,2 = 44\,000$	44000	206 000
2	300 000	$300\,000 \times 0,2 = 60\,000$	104000	146000
3	250000	$250\,000 \times 0,2 = 50\,000$	154000	96000
4	280 000	$280\,000 \times 0,2 = 56\,000$	210 000	40000
5	150 000	$150\,000 \times 0,2 = 30\,000$	240 000	10000

Крім перерахованих вище методів нарахування амортизації, підприємство відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби” може застосовувати норми і методи нарахування амортизації, передбачені податковим законодавством. Але в цьому випадку суми амортизації, нараховані відповідно до вимог оподаткування та отримані у фінансовому обліку, будуть відрізнятися. Це пов’язано, зокрема, з тим, що у фінансовому обліку (на відміну від оподаткування) витрати на ремонт не збільшують вартість основних засобів, а відносяться на собівартість виготовленої продукції чи на витрати періоду; нарахування амортизації для цілей оподаткування здійснюється щоквартально, у бухгалтерському обліку – щомісячно та інше.

Для обліку амортизації основних засобів використовується рахунок 13 “Знос необоротних активів”. За кредитом рахунку відображається нарахування амортизації, за дебетом – її зменшення. Нархована амортизація за придбаними основними засобами включається до складу витрат. При цьому в обліку здійснюються такі записи:

- Дебет 23 “Виробництво”;
- 91 “Загальновиробничі витрати”;
- 92 “Адміністративні витрати”;
- 93 “Витрати на збут”;
- 94 “Інші витрати операційної діяльності”.
- Кредит 13 “Знос необоротних активів”.

При нарахуванні амортизації за безкоштовно одержаними основними засобами одночасно із нарахуванням амортизації визнається дохід із зменшенням сум власного капіталу. При цьому складається ще один запис:

Дебет 424 “Безоплатно одержані необоротні активи”;
Кредит 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”.

Якщо підприємство утримує на балансі основні засоби житлово-комунального господарства та соціальної сфери, то при нарахуванні їх амортизації складається кореспонденція:

Дебет 94 “Інші витрати операційної діяльності”;
Кредит 131 “Знос основних засобів”.

Одночасно:

Дебет 422 “Інший вкладений капітал”;
Кредит 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”.

Нарахування амортизації починається з наступного місяця, після місяця введення об’єкта основних засобів у експлуатацію, і припиняється наступного місяця, після місяця завершення експлуатації цього об’єкта на підприємстві. Нарахування амортизації припиняється на період реконструкції, модернізації, добування (дообладнання) і консервації об’єкта основних засобів.

Нарахування амортизації проводиться щомісяця. Підприємства із сезонним характером виробництва річну суму амортизації нараховують протягом періоду роботи.

Зміни строків корисного використання та методів амортизації основних засобів

Строки корисної експлуатації та способи принесення корисності об’єктів основних засобів визначаються підприємством за попередніми оцінками при їх придбанні чи введенні в експлуатацію. Враховуючи те, що експлуатація окремих об’єктів може тривати декілька років, а то і декілька десятків років, строки використання об’єктів основних засобів та методи амортизації можуть переглядатись.

На термін використання основних засобів можуть впливати такі фактори: фізичний та моральний знос, зміна умов експлуатації, проведені покращення (добудова, модернізація). При зміні термінів амортизації слід скоригувати суму амортизації в майбутніх періодах.

Приклад. Підприємством був придбаний у грудні 1997 року автомобіль для здійснення міжміських вантажних перевезень первісною вартістю 72000 грн. Розрахунковий пробіг автомобіля складав 500 000 км. Амортизація нараховувалась за виробничим методом, виходячи з фактично здійснених у звітному

періоді перевезень (км). Ліквідаційна вартість дорівнює нулю. За 4 роки експлуатації була нарахована амортизація 56 160 грн.

У грудні 2001 року підприємство вирішило використовувати автомобіль для внутрішніх перевезень на власній території протягом 2-х років з нарахуванням амортизації за методом подвійного залишку, що зменшується. Нарахування амортизації за цим об'єктом основних засобів проведене в таблиці.

Нарахування амортизації при використанні виробничого методу (1997 – 2001 р.) здійснювалось, виходячи з фактичного пробігу, здійсненого в кожному з років експлуатації.

1997 р. – 70 000 км;

1998 р. – 82 000 км;

1999 р. – 90 000 км;

2000 р. – 86 000 км;

2001 р. – 62 000 км.

Норма амортизації на 1 км пробігу складає:

$$72\,000 : 500\,000 \times 100\% = 14,4\%$$

Сума нарахованої амортизації відображається в таблиці 6.13.

У період з 2002 року до закінчення терміну експлуатації (4 роки) амортизація нараховується методом подвійного залишку, що зменшується (табл. 6.13.).

Таблиця 6.13

Нарахування амортизації в умовах зміни методу амортизації (грн.)

Рік	Сума амортизації, грн.	Балансова вартість на кінець року, грн.
1997	$0,144 \times 70\,000 = 10\,080$	61 920
1998	$0,144 \times 82\,000 = 11\,808$	50 112
1999	$0,144 \times 90\,000 = 12\,960$	37 152
2000	$0,144 \times 86\,000 = 12\,384$	24 768
2001	$0,144 \times 62\,000 = 8\,928$	15840
2002	$25\% \times 2 \times 15840 = 7920$	7920
2003	$25\% \times 2 \times 7920 = 3960$	3960
2004	$25\% \times 2 \times 3960 = 1980$	1980
2005	1980	-

Зміна методу амортизації основних засобів не вважається зміною облікової політики. Отже, нараховуючи амортизацію за іншим (зміненим) методом, слід використовувати дані про первісну (переоцінену) вартість, залишкову вартість та суму нарахованого зношення, що є за даними обліку на початок звітного періоду. Жодних корегувань цих сум через зміну методу амортизації не здійснюється.

6.8. Облік ремонтів основних засобів

Протягом періоду експлуатації основних засобів здійснюються витрати для підтримання їх у робочому стані: технічне обслуговування та ремонт.

Технічне обслуговування — це роботи, які виконуються для підтримання роботи основних засобів, попередження їх несправностей та зупинок.

Ремонт — це роботи, що виконуються для відновлення працездатності основних засобів.

Залежно від обсягу та складності ремонтних робіт розрізняють поточні і капітальні ремонти.

Поточний ремонт, як правило, є короткотерміновим, нескладним, недорогим і здійснюється для відновлення працездатності основних засобів.

При *капітальному ремонті* здійснюється відновлення ресурсу об'єктів основних засобів з метою отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод.

Ремонти можуть виконуватися власними силами і підрядними організаціями. У всіх випадках передача основних засобів у ремонт, як і отримання з ремонту, оформляється актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (форма ОЗ–2).

За П(С)БО 7 “Основні засоби” витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Якщо ремонт здійснюється виробничим підрозділом підприємства, то витрати на його проведення доцільно нагромаджувати на рахунку 23 “Виробництво” (субрахунок ремонтного виробництва), з подальшим списанням на відповідні рахунки витрат залежно від призначення та місця використання основних засобів.

При цьому складаються записи:

Дебет 23 “Виробництво” (аналітичний рахунок ремонтного виробництва);

Кредит 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;

Кредит 661 “Розрахунки з оплати праці”;

Кредит 65 “Розрахунки за страхуванням”;

Кредит 91 “Загальновиробничі витрати”.

При завершенні ремонту об’єкта:

Дебет 23 “Виробництво” (субрахунок інших видів виробництва);

Дебет 91 “Загальновиробничі витрати”;

Дебет 92 “Адміністративні витрати”;

Дебет 93 “Витрати на збут”;

Дебет 94 “Інші витрати операційної діяльності”;

Кредит 23 “Виробництво” (субрахунок ремонтного виробництва).

Якщо ремонтні роботи виконуються безпосередньо працівниками підрозділів підприємства, то витрати на ремонт відображаються безпосередньо на рахунках класу 9 “Витрати діяльності”.

При виконанні ремонту сторонніми організаціями виникають розрахунки з ними:

1. На вартість ремонту:

Дебет 23 “Виробництво” (субрахунок основного виробництва);

Дебет 91 “Загальновиробничі витрати”;

Дебет 92 “Адміністративні витрати”;

Дебет 93 “Витрати на збут”;

Дебет 94 “Інші витрати операційної діяльності”;

Кредит 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.

Одночасно на суму ПДВ:

Дебет 641 “Розрахунки за податками”;

Кредит 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.

Витрати, пов’язані з поліпшенням стану основних засобів (модернізація, модифікація, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод первісно очікуваних від їхнього використання, додаються до первісної вартості об’єкта. Прикладами таких поліпшень можуть бути реконструкція об’єкта основних засобів, після якої відбувається збільшення виробничої потужності, скорочення матеріальних витрат на виробництво або збільшення терміну його корисного використання.

Приклад. Підприємство “Перун”, що надає в операційну оренду офісні приміщення, здійснило добудову 10 поверху 9-поверхової будівлі. Внаслідок добудови площа, яку можна надавати в оренду, зросла на 150 кв. м. Витрати на добудову склали 420 000 грн. (з ПДВ).

Наведена операція відображається в обліку таким чином (грн.):

1. Відображено витрати на добудову приміщення:	
Дебет 152 “Придбання основних засобів”	350 000
Кредит 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	350 000
Дебет 641 “Розрахунки за податками”	70 000
Кредит 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	70 000

2. Приєднано витрати на добудову приміщення до первісної вартості будівлі:

Дебет 103 “Будинки та споруди”	350 000
Кредит 152 “Придбання основних засобів”	350 000

6.9. Переоцінка основних засобів

Залишкову вартість об’єктів основних засобів на дату балансу слід порівнювати із справедливою вартістю. Якщо вони відрізняються більше, ніж на 10%, то за П(С)БО 7 “Основні засоби” слід здійснювати їх переоцінку. Переоцінку основних засобів проводять фахівці – експертні оцінювачі або спеціалісти підприємства. Важливим є те, що за умови переоцінки хоча б одного об’єкта групи основних засобів слід здійснювати переоцінку усієї групи за справедливою вартістю, незважаючи на розмір відхилень вартостей інших об’єктів.

При переоцінці залишкової вартості об’єктів одночасно переоцінюється їх первісна вартість та знос. Для цього використовують індекс переоцінки (I_n):

$$I_n = \frac{\text{Справедлива вартість об'єкта, що переоцінюється}}{\text{Залишкова вартість об'єкта, що переоцінюється}}$$

Переоцінена первісна вартість об'єкта (ППВ) визначається таким чином:

$$ППВ = \text{Первісна вартість} \times \text{Індекс переоцінки}$$

Переоцінена сума зносу (ПСЗ):

$$ПСЗ = \text{Знос об'єкта, що переоцінюється} \times \text{Індекс переоцінки}$$

Якщо переоцінка об'єкта здійснюється вперше, то відображення її в обліку буде таким:

– дооцінка залишкової вартості буде відображатися у складі власного капіталу за кредитом рахунка 423 “Дооцінка активів”;

– уцінка залишкової вартості відноситься до витрат періоду і відображається на рахунку 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”.

Якщо підприємством проведена переоцінка групи основних засобів, то надалі, відслідковуючи тенденції зміни їх вартості, слід здійснювати корегування власного капіталу, визнавати доходи чи витрати за цими операціями.

У випадку дооцінки основних засобів, які раніше були уцінені, сума дооцінки зменшується на суму раніше проведеної уцінки і визнається як дохід. Різниця між сумою дооцінки та сумою попередньо проведеної уцінки призводить до зростання власного капіталу.

У випадку уцінки основних засобів, які раніше були дооцінені, на суму попередньо проведеної дооцінки зменшується власний капітал, а різниця відображається у складі витрат звітного періоду.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Приклад. Первісна вартість обладнання складає 60000 грн., знос – 20000 грн. Термін його корисного використання складає 6 років. Справедлива вартість обладнання на дату балансу складає 80000 грн. Амортизація нараховується за прямолінійним методом.

У результаті дооцінки обладнання його первісна вартість зросла у 2 рази (80000/40000). Відповідно удвічі зросла первісна вартість обладнання та його знос.

Станом на 31.12.2003 р. підприємству слід зробити такі розрахунки, грн.:

Залишкова вартість – $60\,000 - 20\,000 = 40\,000$

Індекс переоцінки – $80\,000 : 40\,000 = 2$

Переоцінена первісна вартість – $60\,000 \times 2 = 120\,000$

Сума дооцінки первісної вартості – $120\,000 - 60\,000 = 60\,000$

Переоцінена сума нагромадженого зносу – $20\,000 \times 2 = 40\,000$

Сума дооцінки зносу – $40\,000 - 20\,000 = 20\,000$

Сума дооцінки залишкової вартості – $80\,000 - 40\,000 = 40\,000$

Розрахунок сум переоцінки обладнання проведемо у таблиці 6.14.

Таблиця 6.14

Розрахунок сум переоцінки обладнання

Показники	Вартість основних засобів, грн.		
	До 1-ї переоцінки	Після 1-ї переоцінки	Зміни вартості (+;-)
Первісна вартість	60000	120000	+60000
Знос	20000	40000	+20000
Залишкова вартість	40000	80000	+40000

На дату першої переоцінки:

1. На суму дооцінки первісної вартості, грн.

Дебет 104 “Машини та обладнання” 60000

Кредит 423 “Дооцінка активів” 60000

2. На суму дооцінки зносу обладнання, грн.

Дебет 423 “Дооцінка активів” 20000

Кредит 131 “Знос основних засобів” 20000

За результатами наступної переоцінки станом на 31.12.2004 р. обладнання було уцінено до 32000 грн.

Необхідно визначити первісну вартість обладнання, суму нагромадженого зношення, а також скласти необхідні бухгалтерські записи, грн.

1. Сума амортизації за 2003 р. $80\,000 : 4 = 20\,000$

2. Індекс переоцінки $36\,000 : 60\,000 = 0,6$

3. Переоцінена первісна вартість $60\,000 \times 0,6 = 36\,000$

4. Сума нагромадженого зносу $20\,000 + 40\,000 = 60\,000$

5. Переоцінена сума нагромадженого зносу
 $60\,000 \times 0,6 = 36\,000$

6. Сума уцінки нагромадженого зносу $36\ 000 - 60\ 000 = - 24\ 000$

7. Сума уцінки балансової вартості об'єкта
 $36\ 000 - 60\ 000 = - 24\ 000$

Розрахунок сум переоцінки обладнання проведемо у таблиці 6.15.

Таблиця 6.15

Розрахунок сум переоцінки обладнання

Показники	Вартість основних засобів, грн.		
	До 2-ї переоцінки	Після 2-ї переоцінки	Вартість об'єкта після переоцінки
Первісна вартість	120000		72000
Знос	60000		36000
Залишкова вартість	60000	36000	36000

Уцінку залишкової вартості в межах попередньо проведеної дооцінки відображаємо за рахунок додаткового капіталу, грн.:

Дебет 423 “Дооцінка активів”

Дебет 131 “Знос основних засобів” 24 000

Кредит 104 “Машини і обладнання” 48 000

Якщо проведена уцінка перевищує попередню дооцінку, то різниця відноситься на витрати. Якщо після проведення уцінки проводиться дооцінка на суму, що перевищує уцінку, то така сума переоцінки визнається у складі інших доходів від звичайної діяльності.

Вартість основних засобів може зменшуватись через втрату корисності.

Зменшення корисності – це втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над його справедливою вартістю, яка не включає витрати на реалізацію активу.

Втрати від зменшення корисності включаються до складу витрат звітного періоду із збільшенням у балансі суми зносу.

Якщо причини зменшення корисності об'єкта перестали існувати, сума відновлення корисності, що не перевищує суму попереднього зменшення корисності, відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу.

1. Відображення втрат від зменшення корисності за основними засобами, оціненими за первісною вартістю, грн.:

Дебет 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”	25000
Кредит 131 “Знос основних засобів”	25000
2. Після усунення причин втрати корисності цих об’єктів у межах попередньої втрати корисності, грн.:	
Дебет 131 “Знос основних засобів”	25000
Кредит 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”	25000

6.10. Узагальнення інформації про основні засоби в облікових регістрах

Для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, їх зносу, капітальних інвестицій, використовують журнал 4. Журнал 4 ведеться за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 35. Записи в Журналі 4 ведуться на підставі первинних та зведених облікових документів (акту приймання-передачі, внутрішнього переміщення, акту списання, розрахунку амортизації тощо).

У графах 3, 4 і 5 розділу I цього Журналу відображаються вибуття основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, а також сума здійсненої уцінки. У графі 6 розділу I Журналу відображається сума нарахованої амортизації та суми збільшення зносу необоротних активів внаслідок їх дооцінки та зменшення корисності.

У II розділі Журналу 4 відображаються капітальні інвестиції (введення в дію необоротних активів, вибуття внаслідок продажу, уцінки тощо).

Відомість 4.1 ведеться за дебетом рахунку 15 “Капітальні інвестиції” і призначена для аналітичного обліку капітальних інвестицій у розрізі витрат капітального характеру. У цій відомості також відображаються витрати на проведення модернізації, модифікації, дообладнання, добудови об’єктів, що призводить до збільшення первісно очікуваних вигод від їх використання.

6.11. Розкриття інформації щодо основних засобів у примітках до фінансової звітності

Окремим елементом річної фінансової звітності є Примітки, в яких розкривається облікова політика підприємства та інформація щодо окремих елементів фінансових звітів. Вимоги до розкриття інформації про основні засоби в Примітках до фінансової звітності визначені у П(С)БО 7. Примітки не мають уніфікованої форми, і кожний може творчо підійти до їх складання.

У Примітках до фінансової звітності по кожній групі основних засобів наводиться така інформація: вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображені в балансі методи амортизації, що застосовуються підприємством, і термін корисного використання (експлуатації); наявність та рух основних засобів у звітному році:

– первісна (переоцінена,) вартість та сума зносу на початок звітного року;

– первісна вартість основних засобів, які визнані активом, з виділенням вартості основних засобів, отриманих у результаті об'єднання підприємств;

– сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу основних засобів у результаті переоцінки;

– первісна (переоцінена) вартість та сума зносу основних засобів, які вибули;

– сума нарахованої амортизації;

– сума втрат від зменшення корисності, відображена в звіті про фінансові результати в звітному періоді;

– інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу основних засобів;

– первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на кінець звітного року.

У Примітках до фінансової звітності також наводиться така інформація:

- вартість основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження володіння, користування та розпорядження;

- вартість переданих у заставу основних засобів;
- сума капітальних вкладень на придбання і будівництво основних засобів за звітний рік;
- сума укладених угод на придбання у майбутньому основних засобів;
- залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо);
- первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватись;
- залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу;
- первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки основних засобів, отриманих за рахунок цільового фінансування.

Якщо в звітному періоді проводилася переоцінка основних засобів, необхідно розкривати в Примітках зміну розміру додаткового капіталу в результаті переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками).

Крім того, бажано розкривати в Примітках наступну інформацію щодо переоцінки основних засобів:

- базу, застосовану для переоцінки активів;
- дати чинності переоцінки;
- залучення незалежного оцінювача;
- сутність будь-яких показників, що застосовувалися для визначення відновлюваної вартості.

У примітках до консолідованої фінансової звітності щодо кожної групи основних засобів наводиться сума курсових різниць у зв'язку з перерахунком вартості основних засобів, наведеної у фінансовій звітності дочірніх підприємств.

Тема 7. Облік інших необоротних матеріальних активів

7.1. Синтетичний облік інших необоротних матеріальних активів

Розподіл між об'єктами основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів здійснюється підприємством, виходячи з особливостей їх використання та вартості.

Облік малоцінних необоротних матеріальних активів ведеться на рахунок 11 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”.

За дебетом рахунка 11 “Малоцінні необоротні матеріальні активи” обліковується надходження придбаних, створених, безоплатно отриманих активів на підприємство, сума витрат, пов'язаних з поліпшенням (модернізацією, реконструкцією) об'єктів, сума їх дооцінки. За кредитом рахунку відображають вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі, втрати корисності, та сума їх уцінки.

Рахунок 11 “Малоцінні необоротні матеріальні активи” має такі субрахунки:

- 111 “Бібліотечні фонди”;
- 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”;
- 113 “Тимчасові (нетитульні споруди)”;
- 114 “Природні ресурси”;
- 115 “Інвентарна тара”;
- 116 “Предмети прокату”;
- 117 “Інші необоротні матеріальні активи”.

У своїй обліковій політиці підприємство визначає, які з об'єктів відносяться на субрахунок 112, а які – на відповідні субрахунки рахунка 10 “Основні засоби”. Як правило, таким критерієм є вартість об'єктів. Тому в обліковій політиці визначається гранична вартість об'єктів, які можна віднести на субрахунки 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи” та 117 “Інші необоротні матеріальні активи”, наприклад 500 грн. або

Тема 7. Облік інших необоротних матеріальних активів

1000 грн. Така гранична вартість може бути визначена в мінімальних заробітних платах. Це має важливе значення, оскільки для малоцінних необоротних матеріальних активів (як і для бібліотечних фондів) П(С)БО 7 “Основні засоби” передбачається використання (як у бухгалтерському обліку, так і для цілей оподаткування) додаткових методів амортизації:

– амортизація нараховується в розмірі 50% вартості, що амортизується у місяці передачі об’єкта в експлуатацію. Решта 50% – у місяці завершення періоду експлуатації;

– амортизація нараховується в розмірі 100% вартості, що амортизується у місяці передачі об’єкта в експлуатацію.

В обох випадках об’єкти відображаються на рахунках бухгалтерського обліку до дати завершення експлуатації.

Для цілей оподаткування гранична вартість об’єктів, що відносяться до довготермінових малоцінних матеріальних активів складає до 1000 грн.

7.2. Облік необоротних малоцінних та швидкозношуваних предметів

На субрахунку 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи” відображається вартість предметів, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об’єктів.

Оцінка малоцінних необоротних матеріальних активів здійснюється аналогічно, як і основних засобів. Термін корисного використання окремих об’єктів визначається підприємством самостійно.

Амортизація може нараховуватись за одним із наведених методів, передбачених П(С)БО 7 “Основні засоби”:

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості (подвійного залишку, що зменшується);
- кумулятивний;

— виробничий.

Підприємство може при використанні малоцінних необоротних матеріальних активів нараховувати амортизацію таким чином:

- 50% вартості об’єкта у першому місяці його викорис-
тання, наступні 50% – у місяці завершення експлуатації;
- 100% вартості об’єкта у першому місяці експлуатації.

При надходженні малоцінних необоротних матеріальних активів складаються такі облікові записи (таблиця 7.14):

Таблиця 7.14

**Кореспонденція рахунків за операціями надходження
малоцінних необоротних матеріальних активів**

№ з./п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Надходження малоцінних необоротних матеріальних активів, придбаних у постачальників за грошові кошти			
1.	Отримано малоцінний необоротний матеріальний актив	153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів "	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
3.	Проведено оплату за договором постачання	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	31 "Рахунки в банках"
4.	Витрати на транспортування малоцінних необоротних матеріальних активів	153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів "	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
5.	Відображено суму ПДВ у складі транспортних витрат	641 "Розрахунки за податками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
6.	Проведено оплату транспортних послуг	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	31 "Рахунки в банках"
7.	Введення малоцінних необоротних матеріальних активів у експлуатацію	112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"	153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів "

Тема 7. Облік інших необоротних матеріальних активів

Безоплатне отримання малоцінних необоротних матеріальних активів			
1	Відображена справедлива вартість безоплатно отриманих малоцінних необоротних матеріальних активів	153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів "	424 "Безоплатно отримані необоротні активи"
2	Витрати на транспортування	153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів "	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
3	Відображено суму ПДВ у складі витрат на транспортування і монтаж	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
4	Введено об'єкт в експлуатацію	112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"	153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів "
Відображення операцій вибуття малоцінних необоротних матеріальних активів			
Ліквідація малоцінних необоротних матеріальних активів			
1.	Списання суми зносу, нарахованого за час експлуатації малоцінного необоротного матеріального активу	132 "Знос малоцінних необоротних матеріальних активів"	112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"
2.	Списано залишкову вартість малоцінного необоротного матеріального активу	976 "Списання необоротних активів"	112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"
3.	Списано витрати на ліквідацію малоцінного необоротного матеріального активу	976 "Списання необоротних активів"	112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"
4.	Відображено оприбуткування виробничих запасів, отриманих від ліквідації	20 "Виробничі запаси"	"746" Інші доходи звичайної діяльності"
Продаж малоцінних необоротних матеріальних активів			
1.	Визнано дохід від реалізації інвентарю	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"
2.	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	641 "Розрахунки за податками"

3.	Списаний знос інвентарю	132 “Знос малоцінних необоротних матеріальних активів”	112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”
4.	Списана залишкова вартість інвентарю	976 “Списання необоротних активів”	112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”
5.	Отримана оплата за інвентар	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”

7.3. Особливості обліку інших необоротних матеріальних активів

Облік бібліотечних фондів

До бібліотечних фондів підприємства відноситься технічна, економічна та художня література, яка використовується для задоволення виробничих та соціально-культурних потреб працівників. Облік надходження літератури здійснюється аналогічно, як і облік основних засобів. Об'єктом аналітичного обліку бібліотечних фондів є кожна окрема книга чи комплект (річний, піврічний) періодичних видань. Облік бібліотечних фондів може бути організований у інвентарній книзі (форма ОЗ-11). Амортизація бібліотечних фондів може здійснюватися за методами, передбаченими П(С)БО 7, або 50% амортизації нараховується у місяць передачі об'єкта у використання і 50% – при списанні з балансу. Можливим є 100% списання на витрати вартості об'єкта при передачі його в експлуатацію. При цьому до закінчення термінів корисного використання об'єктів ведеться їх аналітичний облік.

Облік природних ресурсів. До природних ресурсів відносяться корисні копалини (вугілля, залізна руда, родовища нафти, газу тощо, будівельний ліс). Природні ресурси приймаються до обліку за ціною придбання. Їх особливістю є те, що їх запаси обмежені і швидко не відновлюються. Тому процес розробки природних ресурсів, при якому вони стають матеріальними запасами, ще називають виснаженням. Природні ресурси приймаються до обліку за фактичною собівартістю придбан-

Тема 7. Облік інших необоротних матеріальних активів

ня, яка визначається аналогічно, як і для основних засобів. Протягом періодів експлуатації природних ресурсів їх первісна вартість розподіляється між періодами, в котрих їх використання сприяло отриманню доходів. Норма визначення одиниці ресурсу визначається за формулою:

$$\text{НВ од.} = \frac{ПВ - ЛВ}{РОР}, \text{ де}$$

ПВ – первісна вартість;

ЛВ – ліквідаційна вартість;

РОР – розрахунковий обсяг ресурсу.

Розмір вичерпання ресурсу у звітному періоді:

$$\text{СВР} = \text{НВ од.} \times \text{кількість добутих одиниць.}$$

Надходження природних ресурсів відображається в обліку:

Дебет 114 “Природні ресурси”;

Кредит 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”.

Видобування природних ресурсів:

Дебет 23 “Виробництво”;

Кредит 66 “Розрахунки з оплати праці”;

Кредит 65 “Розрахунки за страхуванням”.

Оприбуткування добутих природних ресурсів на склад:

Дебет 26 “Готова продукція”;

Кредит 114 “Природні ресурси”.

Облік виснаження природних ресурсів може вестися з використанням рахунку 132 “Знос інших необоротних активів”.

Тема 8. Облік нематеріальних активів

8.1. Зміст і види нематеріальних активів

Нематеріальні активи є особливим видом довготермінових капітальних вкладень, що не мають натурально-речової форми, але надають підприємству певні права або привілеї. Методологічні засади умов визнання, оцінки та обліку нематеріальних активів визначені П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”.

За П(С)БО 8 “Нематеріальний актив” – це актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року чи операційного циклу для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Загальні умови визнання нематеріальних активів аналогічні, як і основних засобів :

- ймовірність отримання майбутніх економічних вигод;
- можливість достовірної оцінки.

Нематеріальні активи приймаються до обліку внаслідок їх придбання або створення власними силами. Якщо нематеріальний актив створюється підприємством, то у процесі здійснення витрат слід проаналізувати можливість застосування підприємством здійснених розробок для отримання нових чи вдосконалених продуктів, матеріалів, процесів та інше. Якщо підприємство здійснює дослідження з метою отримання нових знань, то здійснені у такому випадку витрати не слід визнавати як нематеріальний актив.

У зв'язку з цим витрати на створення нематеріальних активів можна поділити на 2 стадії:

- витрати на дослідження;
- витрати на розробки.

Дослідження – заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

Тема 8. Облік нематеріальних активів

Матеріальний актив, що виникає в процесі досліджень, не повинен визнаватися підприємством. Витрати на дослідження відносяться на витрати періоду, у якому вони були здійснені, оскільки навіть за можливості їх достовірної оцінки неможливо виявити майбутню економічну вигоду.

За вимогами П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат звітного періоду:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу і просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства (гудвіл), вартість видань.

Розробка – застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання.

Нематеріальний актив визнається в результаті розробок за умов, що підприємство має такі можливості:

- використовувати за призначенням або реалізувати об’єкт;
- достатні ресурси для завершення розробки активу;
- здатне достовірно оцінити затрати, віднесені до нематеріального активу в процесі його розробки;
- обґрунтувати отримання майбутніх економічних вигод від використання створеного нематеріального активу.

Для цілей обліку нематеріальні активи можна поділити на групи:

- права користування природними ресурсами;
- права користування майном;
- права на знаки для товарів і послуг;
- права на об’єкти промислової власності;
- авторські і суміжні з ними права;
- гудвіл;
- інші нематеріальні активи;
- для обліку нематеріальних активів.

Природні ресурси, які можуть використовуватися підприємством, є власністю держави. Право на користування ними настає при придбанні спеціальних дозволів або ліцензій на їх використання, видобування або розробку. При цьому оцінюється обсяг природних ресурсів, що є на родовищах корисних копалин, на видобування яких видається дозвіл або ліцензія.

Права користування майном виникають при придбанні підприємством права на використання шляхом оренди потрібних йому для господарської діяльності земельних ділянок, будівель, споруд чи приміщень, іншого майна на визначений строк (1-50 років). Найчастіше права на користування майном купуються підприємством для укладення угод оренди на використання майна, яке перебуває у комунальній або державній власності. Такі права купуються на спеціально організованих аукціонах.

Права на знаки для товарів і послуг – товарні знаки, торгові марки, фірмові назви визнаються підприємством як нематеріальний актив, якщо вони засвідчені зареєстрованим свідоцтвом. Підприємство, що є власником такого права, може реалізувати його іншому підприємству для виготовлення ним продукції з товарним знаком чи торговою маркою власника. Придбання такого права у власника дає можливість підприємству-покупцю для кращого просування виготовленої продукції на ринку.

Права на об'єкти промислової власності – це зареєстровані (запатентовані) винаходи, використання яких дозволяє власнику отримати економічні вигоди. До таких прав відносять: права на корисні моделі, промислові знаки, сорт рослин, породи тварин, “ноу-хау”, захист від недобросовісної конкуренції.

Корисні моделі – пристрої, технічні новинки, використання яких у виробничому процесі надасть відчутний економічний ефект, або такі, що цікавлять кінцевого споживача.

Промислові знаки – зовнішнє оформлення промислового виробу, що задовольняє споживачів.

Сорт рослин чи порода тварин – новий сорт чи порода, що має свої особливості: високу врожайність, стійкість до шкідників або хвороб тощо. Наприклад, нещодавно зареєст-

Тема 8. Облік нематеріальних активів

ровані сорти цукрової та розлусної кукурудзи, адаптовані до вирощування в умовах України.

“Ню-хау” – технології виробництва, використання яких дозволяє виготовляти якісну продукцію з мінімальними затратами, або технології, що дозволяють виготовити зовсім нову продукцію.

Авторські та суміжні з ними права – права на результати творчої діяльності у царині науки, літератури, мистецтва, кінематографії :

- літературні твори;
- музичні та драматичні твори;
- аудіовізуальні твори;
- картини, малюнки, скульптури;
- програми для ЕОМ;
- інші результати творчої діяльності.

Гудвіл виникає при наявності різниці між ринковою вартістю підприємства та його балансовою вартістю при реалізації підприємства, а також при об’єднанні підприємств. Якщо покупців декілька, то кожен з них відображає в обліку частку гудвілу пропорційно до справедливої вартості придбаного майна.

Залежно від ринкової вартості підприємства та її співвідношення до облікової при придбанні підприємства або об’єднанні підприємств можна отримати:

- гудвіл, що виникає при перевищенні ринкової вартості над його обліковою вартістю (позитивний гудвіл);
- від’ємний гудвіл “бедвіл”, що визначається як перевищення облікової вартості підприємства над ринковою.

Позитивний гудвіл може виникати при придбанні підприємства, що має добре організовану діяльність, кваліфікований менеджмент та налагоджені зв’язки, що дозволяють йому на вигідних умовах купувати виробничі запаси та реалізувати продукцію (товари, роботи, послуги) за вигідними цінами.

Від’ємний гудвіл виникає при придбанні неефективного діючого підприємства, а також у процесі корисного використання (амортизації) придбаних необоротних активів.

Гудвіл або від’ємний гудвіл може виникати також при об’єднанні підприємств.

Слід зауважити, що у балансі не визнається внутрішньо

генерований (нереалізований) гудвіл, що визначає переваги підприємства порівняно з конкурентами.

До інших нематеріальних активів відносяться права на здійснення діяльності (ліцензії), використання економічних привілеїв тощо.

8.2. Оцінка та переоцінка нематеріальних активів

Придбані або створені нематеріальні активи зараховуються на баланс за первісною вартістю (таблиця 8.1.).

Таблиця 8.1

Визначення оцінки об'єктів нематеріальних активів у залежності від напрямів їх надходження на підприємство

Напрямок надходжень	Первісна вартість
1	2
Придбані за грошові кошти (еквіваленти)	Ціна придбання (за мінусом наданих знижок), мито, непрямі податки, інші витрати на придбання
Придбані за позичені кошти	Ціна придбання (за мінусом наданих знижок), мито, непрямі податки, інші витрати на придбання (відсотки за позику не включаються)
Створені власними силами	Прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням матеріального активу та доведенням його до стану, у якому він може використовуватися за призначенням (оплата реєстрації юридичного права).
Придбані в обмін на подібний об'єкт	Залишкова вартість переданого нематеріального активу. Якщо вона більша справедливої вартості, то первісною вартістю нематеріального активу є справедлива вартість отриманого. Різниця включається до фінансових результатів звітного періоду
Придбані в обмін на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого нематеріального активу \pm грошові кошти чи еквіваленти, передані чи отримані під час обміну.
Безоплатно отримані, внесені у статутний фонд	Справедлива вартість на дату отримання
Внаслідок об'єднання підприємств	За справедливою вартістю

Тема 8. Облік нематеріальних активів

Собівартість внутрішньо створених активів визнається в сумі витрат, здійснених з дати, коли нематеріальний актив почав відповідати критеріям визнання. Не можна здійснювати перерахунок витрат, визнаних у звіті про фінансові результати за попередні звітні періоди.

Переоцінка за справедливою вартістю на дату балансу здійснюється для тих нематеріальних активів, для яких існує активний ринок.

Активний ринок – це ринок, якому притаманні такі умови:

– предмети, що продаються або купуються на цьому ринку є однорідними;

– у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;

– інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Можливість існування активного ринку реалізується не для всіх видів нематеріальних активів. Окремі з них є дуже особливими, і тому стверджувати про наявність існування їх активного ринку за умовами, визначеними П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, наприклад, для фірмової назви, складно. Окрім того, для окремих видів нематеріальних активів існують обмеження або, навіть, і заборони щодо їх реалізації: дозволи чи ліцензії на провадження діяльності тощо.

У випадку переоцінки одного об’єкта нематеріальних активів переоцінці підлягають усі об’єкти групи на кінець звітного року.

Переоцінена вартість і знос об’єкта нематеріальних активів визначається як добуток первісної вартості і зносу на індекс переоцінки.

Індекс переоцінки визначається за формулою:

$$I_n = \frac{\text{Справедлива вартість об'єкта}}{\text{Залишкова вартість об'єкта}}$$

Сума дооцінки залишкової вартості об’єкта нематеріальних активів відображається у складі додаткового капіталу, а сума уцінки, яка здійснюється вперше, – у складі витрат звітного періоду.

При цьому в бухгалтерському обліку складаються записи:

1. На дооцінку первісної вартості.

Дебет 12 “Нематеріальні активи”;

Кредит 423 “Дооцінка активів”;

2. На суму зносу:

Дебет 423 “Дооцінка активів”;

Кредит 133 “Знос нематеріальних активів”.

Наступні переоцінка об’єктів нематеріальних активів здійснюються аналогічно як і основних засобів (див. розділ 9).

8.3. Синтетичний та аналітичний облік надходження і вибуття нематеріальних активів

Облік нематеріальних активів здійснюється на рахунку 12 “Нематеріальні активи”. За дебетом рахунку відображається надходження об’єктів нематеріальних активів, їх дооцінка; за кредитом – вибуття та уцінка нематеріальних активів. Дебетовий залишок по рахунку 12 показує на визначену у грошовому вимірнику вартість нематеріальних активів, у результаті використання яких очікується отримання майбутніх економічних вигод.

Облік нематеріальних активів ведеться за такими субрахунками:

121 “Права користування природними ресурсами”;

122 “Права користування майном”;

123 “Права на знаки для товарів і послуг”;

124 “Права на об’єкти промислової власності”;

125 “Авторські та суміжні з ними права”;

126 “Гудвіл”;

127 “Інші нематеріальні активи”.

На субрахунку 121 “Права користування природними ресурсами” ведеться облік прав користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище.

На субрахунку 122 “Права користування майном” – облік наявності прав користування земельною ділянкою, будівлею, оренду приміщень тощо.

На субрахунку 123 “Права на знаки для товарів і послуг” – облік наявності прав на товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо.

Тема 8. Облік нематеріальних активів

На субрахунку 124 “Права на об’єкти промислової власності” ведеться облік прав на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, “ноу-хау”, захист від недобросовісної конкуренції тощо.

На субрахунку 125 “Авторські та суміжні з ними права” ведеться облік наявності авторських та суміжних з ними прав – прав на літературні та музичні твори, програми ЕОМ, бази даних тощо.

На субрахунку 126 “Гудвіл” ведеться облік гудвілу – перевищення вартості придбання підприємства покупцем над його справедливою вартістю.

На субрахунку 127 “Інші нематеріальні активи” ведеться облік інших нематеріальних активів – права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв.

На рахунку 19 “Від’ємний гудвіл” ведеться облік від’ємного (негативного) гудвілу, який виникає в результаті перевищення справедливої вартості підприємства над його ринковою вартістю на дату продажу. Якщо покупців декілька, то кожен з них відображає частку негативного гудвілу, пропорційно до справедливої вартості придбаного майна підприємства.

За кредитом рахунку 19 “Від’ємний гудвіл” ведеться облік вартості виникнення гудвілу, а за дебетом – сума від’ємного гудвілу, визнана доходом.

Зменшення від’ємного гудвілу здійснюється:

- у процесі діяльності придбаного підприємства, за результатами роботи якого очікуються збитки;
- у процесі амортизації придбаних необоротних активів;
- при перевищенні справедливої вартості придбаних немонетарних активів над вартістю від’ємного гудвілу.

Документування операцій з обліку нематеріальних активів здійснюється з використанням типових форм первинних документів з обліку основних засобів.

Надходження нематеріальних активів може здійснюватись на підприємство за такими напрямками : створення власними силами та отримання іншим шляхом. Отримання іншим шляхом може бути: придбання за грошові кошти, придбання в обмін на інші активи, придбання в обмін на цінні папери власної емісії, отримання внаслідок об’єднання підприємств, без-

коштовне отримання, придбання за рахунок коштів цільового фінансування. Витрати на придбання або створення нематеріальних активів до їх введення в експлуатацію збираються на балансовому рахунку 15 “Капітальні інвестиції”, субрахунок 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”.

Приклад. Підприємство придбало в січні 2000 року програмне забезпечення для автоматизації бухгалтерського обліку з оплатою грошовими коштами вартістю 1 800 грн. (в т.ч. ПДВ). Очікуваний термін корисного використання програмного забезпечення складає 2 роки.

Для відображення придбання нематеріальних активів в обліку слід зробити такі записи, грн.:

1. Оприбуткування отриманих нематеріальних активів:
Дебет 154 “Витрати на придбання і створення нематеріальних активів” 1500
Кредит 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” 1500

2. Одночасно на суму ПДВ:
Дебет 641 “Розрахунки за податками” 300
Кредит 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” 300

3. При введенні програмного забезпечення в експлуатацію:
Дебет 125 “Авторські та суміжні з ними права” 1 500
Кредит 154 “Витрати на придбання і створення нематеріальних активів” 1 500

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов’язаних із їх вдосконаленням, підвищенням можливостей та строку використання. Первісно очікуваних економічних вигод.

Якщо підприємство, яке виготовило придбану бухгалтерську програму здійснить її вдосконалення, то витрати на вдосконалення приєднуються до вартості придбаної програми.

Наприклад, підприємством - виробником було здійснене покращення програми, вартість якого складає 600 грн. (з ПДВ).

1. Покращення бухгалтерської програми, здійснене підприємством-виробником:

Дебет 154 “Витрати на придбання і створення нематеріальних активів” 500

Тема 8. Облік нематеріальних активів

Кредит 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	500
2. Одночасно на суму ПДВ:	
Дебет 641 “Розрахунки за податками”	100
Кредит 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	100
3. Приєднання вартості вдосконалення програмного забезпечення до вартості об’єкта в експлуатації:	
Дебет 125 “Авторські та суміжні з ними права”	500
Кредит 154 “Витрати на придбання і створення нематеріальних активів”	500
При безкоштовному отриманні нематеріальних активів у розмірі їх справедливої вартості визнається зростання власного капіталу підприємства. Дохід за даною операцією визнається при нарахуванні амортизації в розмірі суми, що нараховується у звітному періоді.	
Приклад. Підприємство “Світ” отримало безкоштовно від муніципалітету право на користування земельною ділянкою на 10 років розміром 0,2 га, справедлива вартість якого складає 20 000 грн. Підприємство обрало прямолінійний метод амортизації, ліквідаційна вартість об’єкта прирівнюється до нуля, оскільки право на використання не може бути передане за умовами угоди. Ділянка буде використовуватися для адміністративних цілей.	
У бухгалтерському обліку наведені операції будуть відображені:	
1. Оприбуткування безкоштовно отриманого права на використання земельної ділянки, грн. :	
Дебет 122 “Права користування майном”	20 000
Кредит 424 “Безоплатно отримані необоротні активи”	20 000
2. Нарахована амортизація за перший рік експлуатації, грн.:	
Дебет 92 “Адміністративні витрати”	2 000
Кредит 133 “Знос нематеріальних активів”	2 000
3. Визнання доходу у сумі нарахованої амортизації, грн.:	
Дебет 424 “Безоплатно отримані необоротні активи”	2 000
Кредит 745 “Дохід від безоплатно отриманих активів”	2 000
Створення нематеріальних активів власними силами відображається в бухгалтерському обліку записами:	

Дебет 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”;

Кредит 661 “Розрахунки за заробітною платою”;

Кредит 65 “Розрахунки за страхуванням”;

Кредит 20 “Виробничі запаси”;

Кредит 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”.

При введенні об’єкта в експлуатацію:

Дебет 12 “Нематеріальні активи”;

Кредит 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”.

Вибуття нематеріальних активів здійснюється внаслідок продажу, обміну на подібний або неподібний об’єкт, внеску в статутний фонд інших підприємств, безоплатної передачі, вибуття внаслідок неможливості отримання підприємством майбутніх економічних вигод від їх використання.

Фінансовий результат від вибуття об’єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття, їх залишковою вартістю та витратами, пов’язаними з вибуттям.

При списанні нематеріальних активів з балансу внаслідок повного зношення :

1. На списання нагромадженого зносу, грн.:

Дебет 133 “Знос нематеріальних активів”;

Кредит 12 “Нематеріальні активи”.

При списанні нематеріальних активів за непридатністю (частково зношених) в бухгалтерському обліку складають такі записи :

1. На списання нагромадженого зносу:

Дебет 133 “Знос нематеріальних активів”;

Кредит 12 “Нематеріальні активи”;

2. На суму залишкової вартості :

Дебет 976 “Списання необоротних активів”;

Кредит 12 “Нематеріальні активи”.

3. Нарахування ПДВ на суму залишкової вартості об’єкта нематеріальних активів, грн.:

Дебет 976 “Списання необоротних активів”;

Кредит 641 “Розрахунки за податками”.

Тема 8. Облік нематеріальних активів

Реалізація нематеріальних активів

Приклад. Підприємством “Орбіта” після 2-х років використання було реалізоване право на користування земельною ділянкою на 10 років, придбане ним на аукціоні за 20 000 грн. за 18 000 грн. За час використання об’єкта був нарахований знос у сумі 4 000 грн. Витрати на реалізацію (комісійні) склали 400 грн.

Наведені операції відображаються в обліку, грн.

1. При відвантаженні об’єкта нематеріального активу:

Дебет 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” 18 000

Кредит 742 “Дохід від реалізації необоротних активів” 18 000

2. Одночасно на суму ПДВ:

Дебет 742 “Дохід від реалізації необоротних активів” 3 000

Кредит 641 “Розрахунки за податками” 3 000

3. Списання нагромадженого зносу:

Дебет 133 “Знос нематеріальних активів” 4 000

Кредит 12 “Нематеріальні активи” 4 000

4. На суму залишкової вартості, грн. :

Дебет 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів” 16 000

Кредит 12 “Нематеріальні активи” 16 000

5. Списані інші витрати, пов’язані з продажем нематеріальних активів:

Дебет 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів” 400

Кредит 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” 400

6. Списано на фінансові результати дохід, пов’язаний з продажем права на користування земельною ділянкою, грн. :

Дебет 742 “Дохід від реалізації необоротних активів” 15 000

Кредит 793 “Результат іншої звичайної діяльності” 15 000

7. Списано на фінансові результати витрати, пов’язані з продажем права користування земельною ділянкою, грн. :

Дебет 793 “Результат іншої звичайної діяльності” 16 400

Кредит “Собівартість реалізованих необоротних активів” 16 400

Результат реалізації - збиток 1 400 грн.

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться за окремими об’єктами, що можуть бути ідентифіковані.

Якщо термін використання об’єктів, передбачених п. 5

П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” складає менше 12 міс., то вони не визнаються як нематеріальні активи і оприбутковуються на баланс у складі витрат майбутніх періодів.

При цьому здійснюється запис :

Дебет 39 “Витрати майбутніх періодів”;

Кредит 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

Щомісяця частина цієї суми буде включатись до витрат даного періоду записом:

Дебет 91 “Витрати на збут”;

Дебет 92 “Адміністративні витрати”;

Кредит 39 “Витрати майбутніх періодів”.

8.4. Амортизація нематеріальних активів

Амортизації підлягають усі нематеріальні активи підприємства, що відображаються на балансі. Термін використання і нарахування амортизації об’єктів нематеріальних активів визначається підприємством самостійно при зарахуванні його на баланс, однак не може бути більшим 20 років.

При цьому слід враховувати такі фактори:

- строки корисного використання подібних активів;
- очікуваний моральний знос;
- правові та інші обмеження;

Амортизація нематеріальних активів може здійснюватись за методами, які рекомендуються П(С)БО 7 “Основні засоби” для амортизації основних засобів на вибір підприємства. Однак, найчастіше при нарахуванні амортизації нематеріальних активів використовують прямолінійний метод. При цьому ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, за винятком таких випадків:

– існує безумовне зобов’язання особи придбати окремий об’єкт при закінченні терміну його використання на даному підприємстві;

– існує активний ринок нематеріальних активів.

Нарахування амортизації розпочинається наступного місяця за місяцем початку придатності активу для використання і припиняється у місяці, що настає за місяцем вибуття нематеріальних активів з підприємства.

При нарахуванні амортизації нематеріальних активів складають облікові записи :

Дебет 23 “Виробництво”;

Дебет 91 “Загальновиробничі витрати”;

Дебет 92 “Адміністративні витрати”;

Дебет 93 “Витрати на збут”;

Дебет 94 “Інші витрати операційної діяльності”;

Дебет 97 “Інші витрати”;

Кредит 133 “Знос нематеріальних активів”.

8.5. Відображення нематеріальних активів в облікових регістрах та примітках до фінансової звітності

Узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів, їх знос здійснюється у Журналі 4.

Записи у Журналі 4 ведуться на підставі первинних та зведених облікових документів – актів приймання–передачі (внутрішнього переміщення) нематеріальних активів, актів списання, відомостей нарахування амортизації. У графах 3, 4, 5 розділу I цього Журналу відображається вибуття нематеріальних активів внаслідок їх продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від їх використання або невідповідності критеріям визнання активом, а також суми уцінки. У графі 6 розділу I відображаються суми нарахованої амортизації та суми збільшення зносу нематеріальних активів внаслідок їх дооцінки та зменшення корисності.

У графі 7 Журналу 4 відображається вартість негативного гудвілу, що виник внаслідок придбання або об’єднання підприємств.

Витрати на придбання нематеріальних активів (за дебетом рахунка 154 “ Придбання (створення) нематеріальних активів”) відображаються у Відомості 4.1.

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться у Відомості 4.3, в яку з регістрів аналітичного обліку за попередній рік переносяться дані на початок поточного року до граф

1-8. Протягом звітного року щомісячно на підставі первинних облікових документів позиційним способом записуються дані про придбані, отримані та створені нематеріальні активи до граф 1-8. До граф 9-11 заноситься інформація про переоцінку, зменшення і відновлення корисності нематеріальних активів, до граф 12-14 – дані про їх вибуття. На кінець кожного місяця виводиться залишок вартості нематеріальних активів та їх зносу (графи 5,6).

У примітках до фінансової звітності щодо кожної групи нематеріальних активів наводиться така інформація:

- вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі;
- методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів;
- інформація про наявність та рух у звітному році;
- вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності;
- вартість переданих у заставу нематеріальних активів;
- сума угод на придбання в майбутньому нематеріальних активів;
- загальна сума витрат на дослідження і розробки, включена до складу витрат звітного періоду;
- первісна та залишкова вартість, методи переоцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цінових асигнувань.

Тема 9. Облік запасів

9.1. Зміст і види запасів та завдання їх обліку

Запаси – це оборотні активи підприємства, які використовуються переважно в одному операційному циклі діяльності підприємств або в період до одного року. Запаси складають основу виготовлюваної продукції (сировина і основні матеріали), сприяють процесу її виготовлення або покращують властивості готової продукції.

Методологічні засади формування інформації про визнання, оцінку запасів, їх розкриття у фінансовій звітності визначено у П(С)БО 9 “Запаси”.

За П(С) БО 9 запаси – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності (товари, готова продукція);
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва (незавершене виробництво);
- утримуються для споживання під час виробництва продукції та надання послуг, а також для управління підприємством (сировина, основні і допоміжні матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети).

До окремих груп запасів підприємства відносять:

- *сировину і основні матеріали*, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування та адміністративних потреб;
- *незавершене виробництво* – це продукція (робота, послуги), що не пройшли всіх стадій обробки на даному підприємстві;
- *готову продукцію* – предмети, обробка яких завершена на даному підприємстві, відповідають визначеним стандартам і технічним вимогам та призначені для продажу;
- *товари* – матеріальні цінності, придбані підприємством з метою подальшого продажу;

– *малоцінні та швидкозношувані предмети* – це засоби праці, що використовуються в процесі виробництва чи для адміністративних цілей не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більший одного року;

– *молодняк тварин і тварини на відгодівлі*, якщо вони оцінюються за нижчою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації запасів.

Схематично групи запасів підприємства відображено на рис. 9.1.



Рис. 9.1. Групування запасів

Норми П(С)БО 9 “Запаси” не поширюються на такі запаси:

– незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов’язані з ними;

– фінансові активи (цінні папери, що утримуються з метою продажу тощо);

– молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства, корисні копалини, якщо

вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Одиницею обліку запасів є їх однорідна група або вид. Деталізацію об'єктів обліку запасів підприємство здійснює самостійно, виходячи з управлінських потреб та витрат на ведення обліку. Як правило, облік запасів ведеться за їх видами, які відрізняються від інших видів хоча б однією ознакою (розміром, кольором та ін.). У окремих випадках, коли деталізація за видами не важлива, декілька видів запасів для цілей обліку можуть об'єднати в групи (особливо в умовах ведення обліку вручну). Наприклад, на складі підприємства є сталеві листи розміром 1,5х1 м товщиною 8 мм і 9 мм. Призначення та умови використання цих листів однакові, отже, можна вести облік обох видів листів різної товщини як одного об'єкта обліку.

Для правильної організації обліку матеріалів підприємству доцільно сформулювати *номенклатуру-цінник*.

Номенклатура – систематизований перелік назв матеріалів, напівфабрикатів, запасних частин, палива та інших матеріальних цінностей, що використовуються на даному підприємстві. Номенклатурний перелік матеріальних цінностей підприємства повинен містити таку інформацію про кожний вид або групу матеріалів: технічно правильну назву; повну характеристику (вид, марка, сорт, розмір, одиниця виміру та ін.); номенклатурний номер – цифрові умовні позначення перерахованих ознак матеріалу; ціна кожного виду або групи матеріалів. Номенклатурні номери в процесі ведення обліку просявляються на усіх документах і в облікових регістрах, у яких відображається облік матеріалів, що сприяє зростанню точності обліку запасів та зменшенню затрат на його ведення.

Основні завдання обліку запасів такі:

- раціональне визначення одиниці обліку запасів та формування номенклатури-цінника;
- організація складського господарства;
- достовірне визначення первісної вартості запасів;
- визначення умов переоцінки запасів на дату балансу та методів їх оцінки при вибутті;
- відображення на рахунках обліку операцій з надходження і вибуття запасів та точне визначення залишків запасів;

– розкриття інформації про запаси у примітках до фінансової звітності.

Матеріальні цінності, що знаходяться на підприємстві в умовах обмеженості доступу інших працівників і закріплюються договорами матеріальної відповідальності з матеріально відповідальними особами, що забезпечує умови для уникнення їх втрат. Такі договори передбачають повну матеріальну відповідальність осіб, які приймають, зберігають та відпускають матеріальні цінності і укладаються перед початком їх роботи.

9.2. Умови визнання запасів

Запаси визнаються підприємством за таких умов:

- існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- їх вартість може бути достовірно визначена.

Як правило, підприємство включає до складу запасів на дату балансу лише фактично отримані цінності і списує зі складу запасів фактично відвантажені. Однак в окремих випадках за умовами договорів поставки у складі запасів можуть рахуватись і такі, що вже відвантажені з підприємства (право власності на які в нього залишилось) і такі, що повинні надійти, якщо підприємству-покупцю перейшло право власності на них, тобто товари в дорозі.

Перехід права власності на товари в дорозі і пов'язані з ним ризики та вигоди визначається умовами постачання. Перелік умов постачання наводиться у Міжнародних правилах інтерпретації комерційних термінів “ІНКОТЕРМС”, якими користуються у багатьох країнах світу, в тому числі і в Україні. Найбільш поширені з них – FCA, EXW, FOB та ін.

FCA (франко-перевізник) означає, що продавець поставляє товар покупцеві, який буде і перевізником у визначене в угоді місце. Моментом переходу права власності буде отримання покупцем товару та документів на нього у визначеному в угоді місці. Подальші витрати на доставку товару здійснюються за рахунок покупця.

EXW (франко–завод) – покупець отримує товар безпосередньо на підприємстві виробника разом з документами.

Момент передачі—отримання товару означає для продавця (виробника) факт передачі власності та всіх ризиків та вигод, пов'язаних з цим правом; для покупця — факт отримання товарів у власність. Перевезення товару від виробника (продавця) до покупця здійснюється за рахунок покупця.

FOB (франко-борт, порт відвантаження зазначені) — моментом передачі права власності продавця вважається перехід товару поза поручні судна в порту відвантаження. Всі подальші витрати з перевезення товару несе покупець.

Не вважається передачею фактичне відвантаження запасів зі складу підприємства за договорами посередництва.

До *посередництва* відносять діяльність, за якою один суб'єкт підприємницької діяльності (посередник) за дорученням, в інтересах і за рахунок іншого суб'єкта (замовник) здійснює певні юридичні або фактичні дії з третіми особами, у тому числі забезпечує укладення та реалізацію господарських договорів між ними. Безпосереднім результатом посередницької діяльності за умовами укладених договорів є послуга, за яку посередник отримує оплату (комісійні). Можливі такі форми здійснення посередницьких операцій, що визначаються умовами укладених договорів: комісії, консигнації, схову, довірчого управління, та ін.

Угоди комісії чи консигнації передбачають, що власник (комітент або консигнант) передає свій товар торговельному агенту (комісіонерові або консигнаторові) для реалізації. Така передача товару не вважається його вибуттям зі складу підприємства власника, хоча фактично він знаходиться в агента, який приймає на себе відповідальність за його збереження. В агента такі запаси обліковуються на позабалансовому рахунку 02 “Активи на відповідальному зберіганні”, субрахунок 024 “Товари, прийняті на комісію”. Після реалізації товару агент передає виручені кошти власникові за вирахуванням комісійних, що найчастіше складають обумовлений відсоток від суми реалізації. Підприємство-власник запасів буде визнавати зменшення товарів лише після фактичного продажу агентом покупцем.

За *договором схову* майно, що передається на зберігання, залишається власністю сторони, яка передала на відповідальне зберігання за оплату і обліковується в складі його активів.

Отримане на зберігання майно відображається в сторони, що зберігає (охоронця) на позабалансовому рахунку 02 “Активи на відповідальному зберіганні”, субрахунок 023 “Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”.

При укладенні *договору довірчого управління* майно залишається на балансі власника (засновника довірчого управління). У довірчого керуючого воно обліковується на позабалансовому рахунку 02 “Активи на відповідальному зберіганні”, субрахунок 025 “Майно в довірчому управлінні.”

Не відображається вибуття запасів при їх передачі у переробку іншому підприємству (на сторону). Наприклад, підприємство займається складанням автомобілів. Для забезпечення кращої якості готових виробів необхідно здійснити гальванізацію окремих деталей. Підприємство не має гальванічного цеху і передає деталі на гальванізацію спеціалізованому підприємству, яке виконує ці роботи швидко та якісно. Після проведення робіт з гальванізації запасні частини повертаються на склад і готові до використання. Протягом усього цього періоду ці запасні частини обліковуються на балансі підприємства-власника.

При укладенні *договору застави* (наприклад, як умова при отриманні позики) запаси підприємства (найчастіше це готова продукція) знаходяться на складі підприємства але не можуть використовуватись за призначенням (бути реалізовані або використані у виробничому процесі). Їх використання можливе лише після завершення договору застави за умови повернення позики та відсотків за неї. При неповерненні позики (несвоєчасному поверненні) заставні запаси підлягають реалізації банком або іншою фінансовою установою, що надала позику.

Не визнаються запасами також суми попередньої оплати за запаси. У такому випадку виникає заборгованість постачальника перед підприємством.

Якщо підприємство фактично отримало запаси, але не отримало документів постачальника на ці запаси, то воно може визнати їх за балансом за таких умов :

- їх постачання передбачене раніше укладеними угодами;
- кількість і якість отриманих запасів задовольняє покупця;
- покупець може здійснити їх достовірну оцінку запасів.

Такі поставки називаються *невідфактурованими*.

- Отже, підприємство включає до складу залишків запасів:
- власні запаси, що знаходяться на складах, магазинах, у виробничих цехах, які повністю ним контролюються;
 - власні запаси, що знаходяться на складах, контроль над якими обмежений;
 - запаси в дорозі, за якими, за умовами укладених договорів, підприємству перейшло право власності;
 - невідфактуровані поставки;
- Не включаються до складу запасів:
- матеріали, прийняті на переробку;
 - матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання;
 - товари на комісії;
 - матеріальні цінності, отримані за договорами схову;
 - матеріальні цінності, отримані в довірче управління;
 - попередня оплата за матеріальні цінності.

9.3. Відображення запасів на рахунках бухгалтерського обліку

Інвентарним об'єктом обліку запасів є їх найменування (номенклатурний номер) або однорідна група (вид). У розрізі інвентарних об'єктів будується аналітичний облік запасів. Рахунки аналітичного обліку відкриваються підприємством самостійно.

Групування запасів на рахунках бухгалтерського обліку залежить від місця запасів у процесі виробництва (надання послуг). В обліку виділяють такі групи запасів (табл. 9.1):

Таблиця 9.1

Відображення окремих видів запасів на рахунках бухгалтерського обліку і в балансі

Код і назва рахунків за планом рахунків	Код і назва субрахунків
20 "Виробничі запаси"	201 "Сировина і матеріали" 202 "Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби" 203 "Паливо" 204 "Тара і тарні матеріали" 205 "Будівельні матеріали" 206 "Матеріали, передані в переробку" 207 "Запасні частини" 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення" 209 "Інші матеріали"

21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”	Тварини на вирощуванні та відгодівлі за видами.
22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”	За видами предметів
23 “Виробництво”	За видами виробництва
24 “Брак у виробництві”	За видами продукції
25 “Напівфабрикати”	За видами напівфабрикатів
26. “Готова продукція”	За видами готової продукції
27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”	За видами продукції
28 “Товари”	281 “Товари на складі” 202 “Товари в торгівлі” 203 “Товари на комісії” 204 “Тара під товарами” 205 “Торгова націнка”

За дебетом рахунка 20 “Виробничі запаси” відображається надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво (включаючи ремонт та будівництво), реалізація (передача) на сторону, уцінка та втрати запасів.

На субрахунку 201 “Сировина й матеріали” відображаються наявність та рух сировини та основних матеріалів, що складають основу виготовлюваної продукції або є необхідними компонентами при її виготовленні, сприяють процесу виготовлення (допоміжні матеріали). На цьому субрахунку ведеться облік основних матеріалів, що використовуються підрядними будівельно-монтажними організаціями при здійсненні будівельно-монтажних та ремонтних робіт. Підприємства, що заготовляють сільськогосподарську продукцію для переробки, також відображають її вартість на цьому субрахунку.

На субрахунку 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби” відображається наявність та рух покупних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні конструкції та вироби, – дерев’яні, залізобетонні, металеві та інші), придбані для комплектування продукції, що випускається підприємством. Як правило, вони потребують додаткових витрат праці з їх обробки та складання. Вироби, придбані для комплектації готової продукції, вартість яких не включається до собівартості готової продукції підприємства, відображаються на рахунку 28 “Товари”.

Науково-дослідні та конструкторські організації купують комплектуючі вироби для проведення науково-дослідних (експериментальних) робіт за визначеною науково-дослідною або конструкторською темою. Спеціальне обладнання і інструменти, пристрої та інші прилади обліковують на субрахунку 202. Обладнання і прилади загального призначення на цьому субрахунку не обліковуються, а відображаються на рахунках 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети” за видами предметів.

На субрахунку 203 “Паливо” обліковується наявність та рух нафтопродуктів, твердого палива та мастильних матеріалів, які купуються підприємством для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для виробітку енергії та опалення будинків. На цьому субрахунку також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ.

Якщо деякі види палива використовують одночасно і матеріали, і як паливо, їх можна обліковувати або на рахунку 201 “Матеріали” або на рахунку 203 “Паливо”, залежно від того, де вони більше використовуються.

На субрахунку 204 “Тара і тарні матеріали” відображаються наявність і рух усіх видів тари, окрім такої, що використовується як господарський інвентар, а також матеріали і деталі, які використовують для виготовлення тари та для її ремонту (деталі для збирання ящиків, клепки для виготовлення діжок та ін.).

Матеріали, які використовуються для додаткового обладнання вагонів, барж, суден з метою забезпечення збереження відвантаженої продукції, не відносяться до тари і обліковуються на субрахунку 201 “Сировина і матеріали”.

На субрахунку 205 “Будівельні матеріали” не обліковується обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, вільно розміщені верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірювальні та інші прилади, виробничий інвентар та інше. Витрати на придбання такого обладнання, що не потребує монтажу, відображаються безпосередньо на рахунку 15 “Капітальні інвестиції” у міру надходження їх на склад чи інше місце зберігання, експлуатації.

Устаткування й будівельні матеріали, передані підряднику для монтажу й виконання робіт, списуються з субрахунку 205 на рахунок 15 “Капітальні інвестиції” після підтвердження їх монтажу й використання.

На субрахунку 206 “Матеріали, передані в переробку” обліковуються матеріали, передані в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Затрати на переробку матеріалів, які оплачуються стороннім організаціям, відображаються за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих з переробки. Аналітичний облік матеріалів, переданих в переробку, ведеться в розрізі, що забезпечує інформацію про підприємства – переробники і контроль за операціями з переробки і відповідними витратами. Передача матеріалів у переробку відображається тільки на субрахунках рахунку 20 “Виробничі запаси”.

На субрахунку 207 “Запасні частини” ведеться облік придбаних чи 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.

За дебетом субрахунку відображаються залишок і надходження, за кредитом – витрачання, реалізація та інше вибуття запасних частин.

Автомобільні шини, що є на колесах та в запасі при автомобілі, які враховані в ціні автомобіля та включені в його інвентарну вартість, обліковуються у складі основних засобів.

Аналітичний облік запасних частин ведеться за місцями зберігання та однорідними групами (механічна група, електрична група тощо). Аналітичний облік машин, обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду ведеться за групами: придатні до експлуатації (нові та відновлені); що підлягають відновленню (на складі); що є в ремонті.

На субрахунку 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення” обліковуються мінеральні добрива, отру-

тохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння й корми (покупні й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві.

На субрахунку 209 “Інші матеріали” обліковуються бланки суворого обліку (за вартістю придбання) відходи виробництва (обрубки, обрізка, стружка тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини тощо.

Для обліку запасів, що не належать підприємству, використовується позабалансовий рахунок 02 “Активи на відповідальному зберіганні”. Рахунок 02 “Активи на відповідальному зберіганні” призначено для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, в довірче управління. Облік цих цінностей ведеться за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах тощо. Усі товарно-матеріальні цінності, що обліковуються на цьому рахунку, інвентаризуються в порядку і строки, передбачені для власних цінностей.

Позабалансовий рахунок 02 “Активи на відповідальному зберіганні” має такі субрахунки, що використовуються для обліку запасів:

- 022 “Матеріали, прийняті для переробки”;
- 023 “Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”;
- 024 “Товари, прийняті на комісію”;
- 025 “Майно в довірчому управлінні”.

На позабалансовому субрахунку 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). Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовни-

ками, видами сировини й 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).

На позабалансовому субрахунку 023 “Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні” ведеться облік прийнятих товарно-матеріальних цінностей на відповідальне зберігання з приводу відмови від акцепту розрахункових документів постачальників; одержаних від постачальників, але несплачених товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), заборонених до витрачання до їх оплати; одержаних ТМЦ надміру, ніж у видаткових документах постачальників; сплачених покупцями товарно-матеріальних цінностей, які дозволено, як виняток, залишати на відповідальному зберіганні, оформлених охоронними розписками, та не вивезених з причин, не залежних від підприємства, тощо.

Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання, ведеться по підприємствах-власниках, за видами, сортами та місцями зберігання. Цінності, що залишені на відповідальне зберігання, мають зберігатися окремо від власних.

На позабалансовому субрахунку 024 “Товари, прийняті на комісію” обліковуються одержані товари у 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. Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію (консигнацію), ведеться за видами товарів та комітентами.

На позабалансовому субрахунку 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, місцезнаходженнями та власниками.

9.4. Оцінка запасів при їх надходженні на підприємство

Собівартість запасів включає всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів на склад підприємства, а також витрати на доведення до стану, придатного для використання у запланованих цілях. Наприклад, якщо підприємство придбало ліс-кругляк для виготовлення меблів, то до вартості запасів буде віднесено також і витрати на розпилювання колод на дошки, оскільки саме з них виготовляють меблі.

Витрати на придбання запасів включаються з ціни придбання за вирахуванням непрямих податків, що повертаються підприємству податковими органами (ПДВ і акцизного збору), витрат на транспортування, вартості робіт навантаження-розвантаження і складування запасів, суми непрямих податків, які не повертаються підприємству, витрат на страхування ризиків перевезення запасів, інших витрат, які безпосередньо можна пов'язати з придбанням запасів та доведенням їх до стану, у якому вони придатні до використання.

Первісна оцінка запасів здійснюється залежно від шляхів їх надходження на підприємство (таблиця 9.2.):

Таблиця 9.2

Визначення первісної вартості запасів залежно від напрямів надходження

№ з./п.	Напрями надходження	Первісна вартість
1.	Придбання за плату	Усі витрати, пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання у запланованих цілях
2.	Придбання за рахунок кредитів банку	Усі витрати на придбання запасів (див. п. 1) без урахування витрат на сплату відсотків за кредит банку
3.	Власне виробництво запасів на підприємстві	Собівартість їх виробництва, яка визначається П(С) БО 16 "Витрати"
4.	Внесок до статутного капіталу	Узгоджена засновниками (учасниками) справедлива вартість

5.	Одержання безоплатно	Справедлива вартість
6.	Обмін на подібні активи	Балансова вартість переданих запасів (якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то початковою вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість)
7.	Обмін на неподібні активи	Справедлива вартість переданих запасів, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, яка була передана (отримана) в процесі обміну
8.	Виявлення як надлишок при інвентаризації	Справедлива вартість

Первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальни-ку 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, які безпосередньо пов'язані з придбан-ням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні до використання у запланованих цілях.

Приклад. 1.09.2003 року ВАТ “Весна” придбало 2 000 одиниць запасів (матеріалів) на суму 72 000 грн., в тому числі ПДВ – 12 000 грн. За послуги посередників (брокерів) було сплачено 600 грн. (в т.ч. числі ПДВ – 100 грн.), за перевезення транспортній компанії сплачено 240 грн. (в т.ч. ПДВ – 40 грн.). За оплату у 3-денний термін ВАТ “Весна” одержало знижку – 2 %. Собівартість придбаних матеріалів складає:

Собівартість матеріалів	Сума, грн.
Ціна придбання	72 000
Надана знижка	(1 440)
ПДВ	(11 760)
Оплата посередницьких послуг	600
ПДВ на посередницькі послуги	(100)
Оплата транспортних послуг	240
ПДВ транспортних послуг	(40)
Всього собівартість придбаних матеріалів	59 500

Вартість придбання запасів за рахунок кредитів банку не відрізняється від вартості придбання за власні кошти, оскільки відсотки за кредит до вартості запасів не приєднуються.

Первісна вартість запасів, виготовлених власними силами, визначається за П(С)БО 16 “Витрати”.

Собівартість виробництва запасів включає:

– прямі матеріальні витрати: сировина і основні матеріали, допоміжні матеріали, комплектуючі вироби;

– прямі витрати на оплату праці: заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві (виконанні робіт, наданні послуг);

– інші прямі витрати: амортизація, знос малоцінних і швидкозношуваних предметів, відрахування на соціальні заходи та інші;

– загальновиробничі витрати: витрати на управління виробництвом та його обслуговування, утримання та експлуатацію основних засобів (розподілені).

Загальновиробничі витрати можуть бути постійними і змінними. Змінними вважаються витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на управління і обслуговування виробництвом, які залишаються незмінними (майже незмінними) при зміні обсягу виробництва. Віднесення постійних загальновиробничих витрат до витрат на переробку базується на *нормальній потужності*, що є очікуваним середнім обсягом діяльності, який може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва. При низькому рівні виробництва або простоях сума постійних загальновиробничих витрат, розподілених на одиницю виробництва, на одиницю виробітку залишається незмінною. У такому разі частина змінних загальновиробничих витрат залишиться нерозподіленими. Отже, до собівартості виготовлених виробів нерозподілені постійні загальновиробничі витрати не відносяться.

Приклад. Підприємство у звітному періоді виготовило 2 000 одиниць продукції. Витрати на виробництво склали: прямі витрати на матеріали – 38 000 грн., пряма заробітна плата робітників – 32 000 грн., відрахування на соціальне страхування – 12 480 грн., загальновиробничі витрати – 35 400 грн., у тому числі змінні – 22 400 грн., постійні – 13 000 грн. Фак-

тичні накладні витрати не відрізняються від запланованих. Нормальна потужність – 2 500 одиниць. Визначити собівартість виготовленої продукції.

Прямі витрати склали 82 480 грн. (38 000+32 000+12 480).

Змінні загальновиробничі витрати у сумі 22 300 грн. відносяться на собівартість виробів.

Проведемо розподіл постійних загальновиробничих витрат.

Визначимо ставку їх розподілу :

$$13\ 000\ \text{грн.} : 2\ 500 = 5,2\ (\text{грн.})$$

Визначимо суму постійних накладних витрат, віднесених до собівартості продукції:

$$2\ 000 \times 5,2 = 10\ 400\ (\text{грн.})$$

Визначимо суму постійних загальновиробничих витрат, що відносяться до витрат періоду :

$$13\ 000 - 10\ 400 = 2\ 600\ (\text{грн.})$$

Собівартість виготовленої продукції :

Прямі витрати – 82 480 грн.

Розподілені загальновиробничі витрати – 10 400 грн.

Всього витрат – 92 880 грн.

Не включаються до собівартості продукції фактично здійснені витрати у сумі 2 600 грн. Вони відносяться до витрат звітного періоду (місяця) в якому були понесені.

Якщо підприємство здійснює нормування витрат на виготовлення виробів і при визначенні їх фактичної собівартості виникають наднормативні витрати, що перевищують заплановані, вони також не відносяться до собівартості виготовленої продукції і є витратами періоду.

Приклад. Нормативні витрати на виготовлення годинника моделі “Чайка” на підприємстві складають 86 грн., у тому числі: витрати на прямі матеріали – 26 грн., прямі витрати на оплату праці – 34 грн., витрати на соціальне страхування – 14 грн., інші прямі витрати – 4 грн., накладні загальновиробничі витрати – 8 грн. У звітному періоді було виготовлено 12 400 годинників. Загальна сума витрат на їх виготовлення склали 1 103 600 грн., у тому числі : прямі матеріальні витрати – 359 600 грн., прямі витрати на оплату праці – 421 600 грн., прямі витрати на соціальне страхування – 173 600 грн., інші прямі витрати – 49 600 грн., накладні загальновиробничі витрати – 99 200 грн. Нормативна потужність – 12 400 годинників.

Порівняємо фактичні витрати з нормативними на фактичний обсяг виробництва у табл. 9.3.

Таблиця 9.3

Порівняння фактичних витрат на виготовлення годинників з нормативними

№ з/п.	Нормативні витрати	Фактичні витрати, грн.	Фактичні витрати, грн.	Відхилення, грн.
1.	Прямі матеріальні витрати	322 400	359 600	37 200
2.	Прямі витрати на оплату праці	421 600	421 600	X
3.	Прямі витрати на соціальне страхування	173 600	173 600	X
4.	Інші прямі витрати	49 600	49 600	X
5.	Загальновиробничі накладні витрати	99 200	99 200	X
5.	Всього витрат	1 066 400	1 103 600	37 200

Як видно з розрахунків, проведених у табл. 13.3. у звітному періоді були наднормативні витрати на матеріали в сумі 37 200 грн. Вони не відносяться до витрат на готові вироби і є витратами періоду. Отже, фактична собівартість виготовлених у звітному періоді годинників складає 1 066 400 грн.

Первісною вартістю запасів, внесених до статутного капіталу підприємства, є погоджена засновниками їх справедлива вартість.

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

Приклад. Чиста вартість реалізації запасів, що обліковуються на балансі ВАТ “Зоря”, складає 15 000 грн. ВАТ “Зоря” здійснили внесок до статутного капіталу ВАТ “Мрія” в обмін на прості акції – 1 200 шт., номінальна вартість яких складає 10 грн. На зборах засновників ВАТ “Зоря” було прийнято рішення оцінити внесок до їх статутного капіталу ВАТ “Мрія” в сумі 12 000 грн. Отже, різниця між чистою вартістю реалізації запасів та їх справедливою вартістю, затвердженою засновниками, складе 3 000 грн. Вона буде визнана ВАТ “Зоря” у складі додатково вкладеного капіталу.

Первісною вартістю запасів, отриманих безоплатно, є їх справедлива вартість.

Приклад. Підприємство “Обрій” передало безоплатно підприємству “Яна” товари на суму 1 800 грн. Справедлива вартість цих запасів, яку можна отримати від їх реалізації, складає 1 800 грн.

Отже, підприємство “Яна” повинне оприбуткувати їх за собівартістю 1 800 грн.

Первісна вартість одиниці запасів, отриманих у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів буде їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Приклад. Підприємство “Верига” обміняло підшипники, балансова вартість яких складає 340 грн., справедлива – 300 грн., на цемент, балансова вартість якого 280 грн. і справедлива вартість – 300 грн. Потрібно визначити вартість цементу, за якою він буде оприбуткований на підприємстві.

Первісна вартість отриманого в результаті обміну цементу буде дорівнювати його справедливій вартості, оскільки у даному випадку здійснюється обмін неподібними активами.

Балансова вартість підшипників	340 грн.
Справедлива вартість підшипників	300 грн.
Справедлива вартість цементу	300 грн.
Балансова вартість цементу	280 грн.
Первісна вартість цементу	300 грн.

Отже, отриманий цемент слід оприбуткувати за вартістю 300 грн.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат періоду:

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- відсотки за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші витрати, безпосередньо не пов’язані з формуванням первісної вартості запасів.

9.5. Первинний облік запасів

Усі операції надходження запасів на підприємство повинні бути оформлені первинними документами. Можливі такі напрями надходження запасів на підприємство :

- придбання у постачальника;
- придбання підзвітними особами за готівку;
- виготовлення на даному підприємстві;
- безкоштовне отримання;
- від ліквідації основних засобів та малоцінних необоротних активів;
- виявлення надлишків при проведенні інвентаризації;
- обмін на подібні та неподібні активи;
- інші напрями;

Для отримання запасів від постачальників підприємством виписується *довіреність (форма № М-2, М-26)*. Бланки відомостей є документами суворої звітності і не можуть виготовлятися підприємством самостійно. Воно купує їх із нанесеною друкованим способом нумерацією. Наказом керівника підприємства визначається перелік працівників підприємства, які можуть отримувати довіреності. Видача кожного бланку довіреності реєструється в *журналі реєстрації виданих довіреностей (форма М-3)*. У журналі здійснюється нумерація сторінок, він шнурується та скріплюється підписами керівника та головного бухгалтера. При видачі довіреностей у журналі вказується інформація про дату, місце та підставу їх видачі, а також строк дії довіреності. Строк дії довіреності не може перевищувати 10 днів. У бланку довіреності відображається номенклатура та кількість запасів, які має отримати його представник, та засвідчується його підпис.

Якщо виписана довіреність не використана у визначений термін, то вона повертається в бухгалтерію, анулюється і зберігається разом з журналом протягом трьох років. У журналі робиться відмітка про те, що довіреність не використана.

Бланки довіреностей обліковуються на субрахунку 209 “Інші матеріали” за собівартістю їх придбання з одночасним обліком на позабалансовому рахунку 08 “Бланки суворої звітності”. Списання використаних бланків доручень

здійснюється на підставі *акту списання бланків-доручень (форма М-2а)*.

Оприбуткування запасів на склад і здійснюється за такими первинними документами: *накладна (форма № М-11), товарно-транспортна накладна (форма № М-6), прибуткові ордери форма № М-4, прийомні акти (форма № М-7), товарні чеки і чеки реєстраторів розрахункових операцій (при придбанні запасів за готівкові кошти)*. Надходження матеріалів на підприємство реєструються у *журналі обліку вантажів, що надійшли (форма М-1)*. При оприбуткуванні їх на склад перевіряють їх відповідність кількості і якості, відображеної у супровідних документах до фактичних.

Якщо фактична наявність поставлених матеріалів відповідає укладеній угоді та супровідним документам, їх оприбуткування на склад здійснюється за документами постачальника або за *прибутковим ордером (форма № М-4)*. Прибуткові ордери виписуються на кожну партію поставки. У випадку виявлення розбіжності фактичної поставки запасів до вказаної у супровідних документах чи в договорі складається *акт про приймання матеріалів (форма № М-7)*. Акт складається також у випадках невідфактурованих поставок, тобто при надходженні запасів на підприємство без супровідних документів. У випадку складання акта прибутковий ордер не виписується.

Після надходження запасів документи на їх оприбуткування відображаються у *реєстрі приймання-здачі документів (форма М-13)*, який передається завідуючим складом в бухгалтерію в одному екземплярі разом з первинними документами.

При надходженні на склад запасів, виготовлених власними силами, їх оприбуткування здійснюється на підставі *накладної-вимоги (форма М-11)*. Вона складається матеріально-відповідальною особою, що передає запаси у двох примірниках. Перший примірник є основою для списання запасів з матеріально-відповідальної особи цеху (комірника, бригадира), другий – передається на склад для оприбуткування запасів.

На підставі перевірених документів постачальників бухгалтерією виписується *картка складського обліку матеріалів (форма М-12)* (на кожне найменування, вид або номенклатурний номер матеріалів), яка реєструється у реєстрі і отримує реєстраційний номер. Усі надходження і вибуття запасів заві-

дуючий складом зобов'язаний відображати в картках, виводячи залишок після кожної операції. На окремі номенклатурні номери (види) матеріалів ним випикується і прикріплюється *матеріальний ярлик (форма № М-16)*.

Вибуття матеріальних запасів зі складу здійснюється за такими напрямками:

- відпуск на виробництво та загальновиробничі потреби;
- відпуск для задоволення адміністративних потреб;
- відпуск для задоволення потреб відділу збуту;
- списання за невідповідності критеріям визнання активом;
- безоплатна передача;
- обмін на подібні та неподібні активи;
- списання через втрати (крадіжки, псування);
- реалізація на сторону;
- інші напрямки.

Відпуск матеріалів для внутрішніх потреб здійснюється за *накладними – вимогами на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11)* або *лімітно-збірними картами (форми М-8, М-9)*. Лімітно-збірна карта заповнюється в двох примірниках напередодні отримання запасів, виходячи з потреби в них, що визначається окремими замовленнями. Факт відпуску запасів зі складу підтверджується підписами завідуючого складом і отримувача матеріалів. Завідуючий складом підписується у примірнику лімітно-забірної карти, що знаходиться у завідуючого складом, завідуючий складом – у примірнику отримувача матеріальних цінностей.

При одноразовому відпуску матеріалів для внутрішніх потреб заповнюють акт-вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акт вимогу на заміну (додатковий відпуск) матеріалів.

При реалізації і безкоштовній передачі матеріалів на сторону складають *накладну на відпуск товарно-матеріальних цінностей (форма М-20)* або *товарно-транспортну накладну (форма М-6)*.

Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей випикується підприємством, що здійснює їх відпуск у трьох примірниках. У ній вказується така інформація: дата випику, назва підприємства-постачальника, назва підприємства-покупця, номенклатура і характеристика запасів, що відпус-

каються, їх ціна, кількість та сума, через кого отримуються цінності, дата і номер довіреності підприємства-покупця. Дозвіл на відпуск підписує уповноважена особа підприємства та головний бухгалтер. Перший примірник накладної отримує підприємство - отримувач товарно-матеріальних цінностей, за яким здійснює їх оприбуткування, другий – залишається на складі підприємства-постачальника, як підтвердження факту відвантаження цінностей, третій – залишається на пропускному пункті підприємства-постачальника для контролю за вивезенням матеріальних цінностей з підприємства.

Товарно-транспортна накладна використовується при перевезенні матеріальних цінностей вантажним автотранспортом. У ній відображають перелік усіх матеріальних цінностей, що підлягають перевезенню на даному автомобілі та наводять їх характеристики. При неможливості перерахування у товарно-транспортній накладній усієї номенклатури запасів, що будуть перевозитись, до неї додається товарна накладна, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № 11), накладна на відпуск матеріалів (форма М-20), сертифікат. Відвантаження матеріалів покупцям здійснюється на підставі їх довіреностей (форма № М-2).

Для співставлення фактичної наявності матеріалів на складі з їх залишками за даними обліку на підприємстві періодично проводиться інвентаризація запасів. Порядок проведення інвентаризації визначається Інструкцією з інвентаризації № 69. Для фактичного відображення матеріальних цінностей, виявлених під час інвентаризації, використовується *інвентаризаційний опис (форма № М-21)*.

З усіма працівниками діяльність яких безпосередньо пов'язана із зберіганням, обробкою, відпуском (продажем) матеріальних цінностей укладаються *договори повної матеріальної відповідальності*. Договори можуть бути укладені лише з особами, що досягли віку 18 років. У договорі визначаються зобов'язання працівника щодо забезпечення збереженості матеріальних цінностей підприємства, необхідність ведення їх обліку та складання звітності про залишки матеріальних цінностей, приймання участі в їх інвентаризації.

При цьому за умовами договору адміністрація зобов'язується створити умови, необхідні для забезпечення збереже-

ності матеріальних цінностей та роботи з ними, забезпечити відповідною нормативно-довідковою літературою.

Працівник здійснює відшкодування за нестачі і втрати матеріальних цінностей лише за умови, що вони сталися з його вини у розмірах, передбачених чинним законодавством.

Модель руху матеріальних запасів на підприємстві подана на рис. 9.2.

9.6. Облік запасів на складі у бухгалтерії

Аналітичний облік наявності та змін запасів ведуть на складі підприємства у картках складського обліку матеріалів (форма М-12) в розрізі найменувань запасів або однорідних груп. Якщо номенклатура матеріальних запасів підприємства є незначною та відбувається небагато операцій з їх руху, то замість карток можна вести книгу складського обліку. Основою для побудови аналітичного обліку є номенклатурний список або номенклатура-цінник, який складається виробником

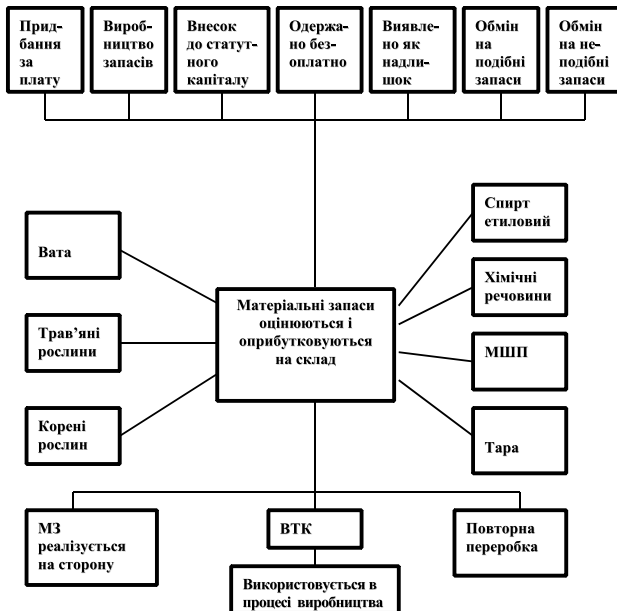


Рис. 9.2. Рух запасів на фармацевтичній фабриці

запасів або підприємством-власником. У ньому кожному об'єкту запасів присвоюють номенклатурний номер, виходячи з характеристик, властивих об'єкту. У міру можливостей вказують також ціну запасу. На усіх документах, де відображається стан і зміни запасів, окрім назви, вказується також їх номенклатурний номер.

Облік запасів на складі ведеться у картках складського обліку у кількісному і кількісно-сумовому вираженні. У кінці звітної періоду завідуючий складом складає *реєстр приймання-здачі документів (форма М-13)*, і подає їх бухгалтеру матеріального відділу разом з документами, які підтверджують оприбуткування запасів на склад та списання їх зі складу під розписку. Лімітно-забірні карти здаються в бухгалтерію відразу після використання ліміту. Якщо на кінець звітної місяця ліміт за деякими картами не вичерпаний, то вони все одно подаються до бухгалтерії, де здійснюється їх звірка з другими примірниками карт, що є в цехах.

Бухгалтер приймає реєстр безпосередньо на складі, здійснюючи вибірково перевірку правильності і повноти заповнення карток і виведення підсумків. У випадку, якщо облік на складі ведеться у кількісному вираженні, станом на останній день звітної місяця, матеріально відповідальна особа заповнює в кількісному вираженні *відомість обліку залишків матеріалів на складі (форма № М-14)*. Бухгалтер проставляє ціни окремих об'єктів обліку запасів, здійснює таксування та виводить обороти (надходження і вибуття запасів за видами) та підсумки залишків на складі за видами запасів (в межах субрахунків та синтетичних рахунків), які звіряє з даними синтетичного обліку.

У бухгалтерії матеріальні звіти з доданими до них документами перевіряються, обробляються, здійснюється контртурування (вказується кореспонденція рахунків за господарськими операціями). Після завершення обробки первинних документів інформація з них переноситься до облікових реєстрів.

При журнальній формі обліку підсумкові дані із надходження і вибуття запасів у розрізі субрахунків заносять у відомість 5.1. Відомість ведеться за окремими матеріально

відповідальними особами, місцями зберігання і використання матеріальних цінностей. У відомості здійснюється розподіл транспортно-заготівельних витрат пропорційно до вартості витрачених матеріальних цінностей, а також визначається фактична собівартість списаних зі складу запасів, якщо застосовується метод оцінки запасів за середньозваженою собівартістю.

Записи у відомість 5.1 проводяться на підставі документів (звітів), в яких узагальнені надходження до матеріально відповідальних осіб (складів, цехів, дільниць) виробничих запасів та їх витрачання, вибуття з відповідних місць зберігання за звітний період (декаду, місяць). У графі 2 видаток показується групуванням за кореспондуючими рахунками (субрахунками, статтями). Суми внутрішнього обороту (надходження, видаток) виробничих запасів (від однієї матеріально відповідальної особи до іншої, зі складу в цех, з цеху в цех, склад тощо) за місяць виділяються окремими сумами і мають бути рівними.

9.7. Синтетичний облік операцій, пов'язаних із надходженням запасів на підприємство

Придбання виробничих запасів планується підприємством. Для цього укладаються договори постачання, у яких визначається кількість, ціна та якість товарно-матеріальних цінностей, що надійдуть на підприємство, а також терміни заведення кожної партії матеріальних цінностей. При виборі постачальників підприємство повинне врахувати: ціну запасів, достатній обсяг їх постачання (що залежить від потужностей постачальників), якість запасів, надійність постачальників, сума транспортних витрат на перевезення та складування запасів, можливості отримання знижок при придбанні великих партій запасів та можливість відстрочення оплати на них. Можливі інші напрями надходження запасів, розглянуті вище.

Основні бухгалтерські проведення, які складаються при надходженні запасів на підприємство, наведені в таблиці 9.4.

Таблиця 9.4.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надходження запасів

№ з/п.	Зміст операцій	Дебет	Кредит
1.	Отримано рахунок від постачальника на сировину (сировина надійшла на підприємство) Включено до складу податкового кредиту ПДВ	20 "Виробничі запаси" 644 "Податковий кредит"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
2.	Оплачений рахунок постачальника	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
3.	Оприбутковано виробничі запаси, придбані підвітною особою за готівку Включено до складу податкового кредиту ПДВ	20 "Виробничі запаси" 641 "Розрахунки за податками"	372 "Розрахунки з підвітними особами" 372 "Розрахунки з підвітними особами"
4.	Сума комісійних для посередників Включено до складу податкового кредиту ПДВ	20 "Виробничі запаси" 641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
5.	Вартість транспортних послуг сторонніх організацій Включено до складу податкового кредиту ПДВ	20 "Виробничі запаси" 641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
6.	Внесено до статутного капіталу матеріали	201 "Сировина і матеріали"	46 "Неоплачений капітал"
7.	Внесено до статутного капіталу МШП Терміном служби менше 1 року	22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"	46 "Неоплачений капітал"
8.	Безоплатне отримання виробничих запасів	20 "Виробничі запаси"	719 "Інші доходи від операційної діяльності"
9.	Витрати на страхування ризиків перевезення запасів	20 "Виробничі запаси"	65 "Розрахунки за страхуванням"

10.	Відображення мита, митних зборів	20 “Виробничі запаси”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
11.	Оприбуткування запасів, виготовлених у власному виробництві	20 “Виробничі запаси”	23 “Виробництво”
12.	Оприбуткування запасів, що надійшли з переробки	201 “Сировина і матеріали”	206 “Матеріали, передані в переробку”
13.	Оприбуткування запасів, отриманих в обмін на подібні запаси Відображена сума податкового кредиту	“Виробничі запаси” 641 “Розрахунки за податками”	377 “Розрахунки з іншими дебіторами” 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”
14.	Оприбуткування запасів, отриманих в обмін на неподібні активи На суму податкового кредиту Визнано дохід при відвантаженні виробничих запасів в обмін на неподібні запаси	“Виробничі запаси” 641 “Розрахунки за податками” 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”
15.	Оприбуткування запасів, виявлених під час інвентаризації	20 “Виробничі запаси”	719 “Інші доходи операційної діяльності”
16.	Оприбуткування матеріалів, отриманих від ліквідації основних засобів	“Виробничі запаси”	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”
17.	Оприбуткування безоплатно отриманих запасів	20 “Виробничі запаси”	718 “Отримані гранти та субсидії”
18.	Оприбуткування відходів виробництва, придатних для повторного використання	20 “Виробничі запаси”	23 “Виробництво”

9.8. Приклади відображення в обліку операцій з придбання запасів

Придбання запасів у постачальників за грошові кошти
 Приклад. 1.08.2000 року ВАТ “Тиса” придбало 4 000 одиниць запасів (матеріалів) на суму 36 000 грн., в тому числі ПДВ

– 6 000 грн. За послуги посередників (брокерів) було сплачено 600 грн. (в т.ч. числі ПДВ – 100 грн.), за перевезення транспортної компанії сплачено 240 грн. (в т. ч. ПДВ – 40 грн.). Витрати на навантаження-розвантаження та складування запасів склали 125 грн. Витрати на страхування ризиків доставки запасів (за договором, укладеним із страховою компанією) – 150 грн. Формування собівартості придбаних матеріалів відображене в табл. 9.5:

Таблиця 9.5

Визначення фактичної собівартості придбання товарів, грн.

За ціною придбання	36 000
ПДВ	(6 000)
За посередницькі послуги	600
ПДВ на посередницькі послуги	(100)
За транспортні послуги	240
ПДВ за транспортними послугами	(40)
Витрати на навантаження-розвантаження та складування (заробітна плата робітників)	125
Нарахування на соціальне страхування (40 % нарахованої заробітної плати)	50
Страхування ризиків доставки запасів	150
Всього собівартість придбаних матеріалів	31 025

Наведені операції відображається в обліку такими записами, грн.:

1. Оприбутковано отримані матеріали:	
Дебет 20 “Виробничі запаси”	30 000
Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками ”	30 000
Одночасно на суму ПДВ:	
Дебет 641 “Розрахунки за податками”	6 000
Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	6 000
2. За посередницькі послуги:	
Дебет 20 “Виробничі запаси”	500
Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками ”	500

Одночасно на суму ПДВ:	
Дебет 641 “Розрахунки за податками”	100
Кредит 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	100
3. Витрати з перевезення запасів:	
Дебет 20 “Виробничі запаси”	200
Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	200
Одночасно на суму ПДВ:	
Дебет 641 “Розрахунки за податками”	40
Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	40
4. Витрати на навантаження – розвантаження запасів та їх складування:	
Дебет 20 “Виробничі запаси”	125
Кредит 66 “Розрахунки з оплати праці”	125
5. Нарахування на соціальне страхування:	
Дебет 20 “Виробничі запаси”	50
Кредит 65 “Розрахунки з органами соціального страхування”	50
6. Витрати на страхування ризиків доставки запасів:	
Дебет 20 “Виробничі запаси”	150
Кредит 655 “За страхуванням майна”	150
Транспортно-заготівельні витрати включають до первісної вартості конкретних запасів або накопичують на спеціальному субрахунку чи аналітичному рахунку з обліку запасів.	

Виготовлення запасів власними силами

Приклад. Підприємство “Айстра” використало на виробництво однотипних деталей для ремонту автомобілів 1600 грн. Пряма заробітна плата робітників-токарів та слюсарів, зайнятих виготовленням та відновленням зношених деталей, складає 14 000 грн., прямі витрати на соціальні заходи – 5250 грн. Сума загальноновиробничих витрат, що відноситься на виготовлення матеріалів (про порядок розподілу див. розділ “Доходи і витрати”), складає 13 500 грн. Після завершення обробки на склад оприбутковано 1950 шт. деталей. Визначити собівартість виготовлених деталей.

При відображенні витрат з виготовлення деталей складаються такі облікові записи:

1. Використано матеріали на виробництво деталей:

Дебет 23 “Виробництво” 16 000

Кредит 201 “Сировина і матеріали” 16 000

2. Нарахована зарплата токарям і слюсарям:

Дебет 23 “Виробництво” 14 000

Кредит 661 “Розрахунки по заробітній платі” 14 000

3. Відрахування на соціальні заходи:

Дебет 23 “Виробництво” 5 250

Кредит 65 “Розрахунки з страхування” 5 250

4. Списання частки загальноновиробничих витрат, що відносяться на виготовлені матеріали:

Дебет 23 “Виробництво” 13 500

Кредит 91 “Загальноновиробничі витрати” 13 500

Собівартість виготовлених деталей складатиме 48 750 грн.:

$$(16\ 000 + 14\ 000 + 5\ 250 + 13\ 500) = 48\ 750$$

Собівартість 1 деталі 25 грн. (48 750 : 1 950).

Внесення запасів до статутного капіталу підприємства

Первісною вартістю запасів, внесених до статутного капіталу підприємства, є погоджена засновниками їх справедлива вартість.

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

Приклад. За погодженням із засновниками один із них повинен внести до статутного капіталу матеріали, справедлива вартість яких складає 6 000 грн.

Для відображення операцій погашення учасником заборгованості з поповнення статутного капіталу відображається в обліку:

Дебет 201 “Сировина і матеріали” 6 000

Кредит 46 “Неоплачений капітал” 6 000

Обмін подібними виробничими запасами

Первісною вартістю запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси буде *балансова вартість переданих за-*

пасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до витрат звітного періоду.

Приклад. Підприємство “А” отримало від підприємства “Б” фарбу коричневу в обмін на білу. Балансова вартість коричневої фарби – 1 500 грн., справедлива – 1 800 грн., балансова вартість білої фарби – 1 600 грн., справедлива – 1 800 грн.

Податок на додану вартість за бартерними операціями розраховується, виходячи з справедливої вартості запасів. Фінансовий результат за цією операцією не визнається, оскільки активи, що обмінюються, є подібними.

Відображення операції на рахунках у підприємства “А”, грн.:

1. Відвантажено білу фарбу в обмін на інші запаси, справедлива вартість яких не відрізняється:

Дебет 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	1 600
Кредит 205 “Будівельні матеріали”	1 600

Одночасно відображається виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість, виходячи із справедливої ціни відвантажених запасів (1 800 x 20 %):

Дебет 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	360
Кредит 641 “Розрахунки за податками”	360

2. Оприбутковано коричневу фарбу за балансовою вартістю, оскільки вона є нижчою від справедливої вартості:

Дебет 205 “Будівельні матеріали”	1 600
Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	1 600

Одночасно на суму податкового кредиту з ПДВ (виходячи із справедливої вартості переданих запасів):

Дебет 641 “Розрахунки за податками”	360
Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	360

3. Відображено взаємне зарахування заборгованостей – дебіторської та кредиторської:

Дебет 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	1 960
Кредит 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	1 960

Відображення операцій на рахунках у підприємства “Б”:

1. Відвантажено коричневу фарбу підприємству “А”:

Дебет 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” 1 500

Кредит 205 “Будівельні матеріали” 1 500

Одночасно нараховується сума податкових зобов’язань з податку на додану вартість, виходячи із справедливої ціни відвантажених запасів (1 800 x 20 %):

Дебет 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” 360

Кредит 641 “Розрахунки за податками” 360

2. Отримано білу фарбу від підприємства “А”

Дебет 205 “Будівельні матеріали” 1 500

Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” 1 500

Одночасно на суму податкового кредиту з ПДВ (виходячи із справедливої вартості переданих запасів):

Дебет 641 “Розрахунки за податками” 360

Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” 360

4. Відображено взаємне зарахування заборгованостей – дебіторської та кредиторської:

Дебет 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” 1 860

Кредит 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” 1 860

Первісною вартістю запасів, отриманих в обмін на не-подібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

9.9. Облік та розподіл транспортно-заготівельних витрат

Транспортно-заготівельні витрати включаються до складу фактичної собівартості запасів. До їх складу відносять:

– витрати на перевезення запасів будь-якими видами транспорту;

– витрати на навантаження-розвантаження запасів;

– витрати на складування запасів;

– витрати на страхування ризиків транспортування запасів;

– інші подібні витрати, безпосередньо пов’язані з доставкою матеріальних цінностей від постачальника на склад покупця.

Транспортно-заготівельні витрати включаються до собівартості придбаних запасів або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку обліку запасів. Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунку обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишків запасів на кінець звітнього місяця і сумою запасів, що вибули у звітньому місяці. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули. Вона відображається за тією самою кореспонденцією рахунків, за якою відображено вибуття запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітнього місяця і транспортно-заготівельних витрат звітнього місяця на суму залишків запасів на початок звітнього місяця і запасів, що надійшли у звітньому місяці.

Для визначення середнього відсотка і суми транспортно-заготівельних витрат, які підлягають списанню у звітньому місяці, доцільно скористатись формулами:

При визначенні середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ):

$$\text{Середній відсоток ТЗВ} = \frac{\begin{array}{l} \text{Залишок ТЗВ} \\ \text{на початок} \\ \text{звітнього місяця} \end{array} + \begin{array}{l} \text{ТЗВ за запасами,} \\ \text{що надійшли} \\ \text{звітньому місяці} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Залишок запасів} \\ \text{на початок} \\ \text{звітнього місяця} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Залишок запасів,} \\ \text{що надійшли у} \\ \text{звітньому місяці} \end{array}} \times 100\%$$

$$\text{Сума ТЗВ} = \text{Вартість запасів, що вибули} \times \text{Середній відсоток ТЗВ}$$

Приклад. Залишок виробничих запасів підприємства “А” на початок звітнього місяця складає 200 тис. грн. Сума транспортно-заготівельних витрат на початок звітнього місяця, які

Нашкерська Г. В. Фінансовий облік

обліковуються на спеціально відкритому підприємством субрахунку 2010 “Транспортно-заготівельні витрати”, складає 26 250 грн. У звітному періоді надійшло на підприємство запасів на суму 240 тис. грн., транспортно-заготівельні витрати за якими складають 29 720 грн. У звітному періоді вибуло запасів на суму 340 тис. грн. Вибуло виробничих запасів на суму 350 тис. грн. Залишок запасів на кінець звітного місяця складає тис. грн.

Необхідно визначити суму транспортно-заготівельних витрат, які підлягають списанню у звітному місяці.

Використовуючи наведені формули, проведемо розрахунок транспортно-заготівельних витрат підприємства, які підлягають списанню за звітний місяць на підприємстві “А”.

1. Визначаємо середній відсоток транспортно-заготівельних витрат:

$$\text{Середній відсоток ТЗВ} = \frac{26\,250 + 29\,720}{200\,000 + 340\,000} \times 100\% = 10,3648\%$$

2. Визначаємо суму транспортно-заготівельних витрат, яка буде списана у звітному місяці:

$$\text{Сума ТЗВ} = 350\,000 \times 10,3648 : 100 = 36\,277 \text{ (грн.)}$$

Облікові записи, пов’язані з надходженням і вибуттям запасів, та транспортно-заготівельних витрат відобразимо у таблиці 9.6.

Таблиця 9.6

Бухгалтерські проведення за операціями руху виробничих запасів і транспортно-заготівельних витрат

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримано виробничі запаси від постачальників	201 “Виробничі запаси”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками	240 000
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	48 000
3	Проведено часткову оплату за поставлені запаси	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	260 000

4	Транспортно-заготівельні витрати звітного місяця	2010 "Транспортно-заготівельні витрати"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	29720
5	Відображено суму ПДВ у складі транспортних витрат	644 "Податковий кредит"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	5944
6	Списано витрачені для потреб виробництва виробничі запаси	23 "Виробництво"	20 "Виробничі запаси"	350 000
7	Списано транспортно-заготівельні витрати по використаних виробничих запасах	23 "Виробництво"	2010 "Транспортно-заготівельні витрати"	36 277

Собівартість запасів, використаних у звітному періоді для потреб виробництва, склала 386 277 грн.

9.10. Методи оцінки вибуття запасів

При відпуску запасів у виробництво, продаж та при іншому вибутті їх оцінка здійснюється за одним з методів:

- ідентифікованої собівартості запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);
- нормативних витрат;
- ціни продажу.

Для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, підприємства застосовують тільки один із наведених методів.

Метод ідентифікованої собівартості запасів застосовується при формуванні запасів для виконання спеціальних замовлень та проектів, а також у випадку використання запасів, що не замінюють одне одного. При використанні даного методу матеріали вибувають за первісною вартістю надходження окремих одиниць. Він може використовуватись за умов незначної номенклатури матеріалів чи товарів, що використовуються на підприємстві.

Метод середньозваженої собівартості. Оцінка здійснюється за кожною одиницею запасів шляхом розподілу сумарної

вартості залишку таких запасів, отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і отриманих у звітному місяці запасів.

Розглянемо приклад визначення собівартості списання запасів зі складу при використанні методу середньозваженої собівартості.

Початкові дані про залишок на початок звітного періоду і рух товару А наведено у таблиці 9.7.

Ціна продажу одиниці товару складає 20 грн. (без ПДВ).

Таблиця 9.7

**Залишок товару А на початок періоду та його рух
у звітному періоді**

Дата	Показники	Кількість одиниць	Ціна одиниці	Всього
01.09	Залишок товару на складі	10	12	120
07.09	Придбано	20	13	260
15.09	Продано	20	20	400
23.09	Придбано	15	14	210
27.09	Продано	10	20	200

Отримано виручки від реалізації товару А у вересні – 600 грн.

Придбано товарів 35 одиниць на суму 470 грн.

Необхідно визначити собівартість реалізованих товарів за методом середньозваженої собівартості.

15.09. Продано 20 одиниць товару.

$$\text{Середньозважена собівартість товару} = \frac{10 \times 12 + 20 \times 13}{10 + 20} = 12,67 \text{ (грн.)}$$

$$\text{Собівартість продажу} = 20 \times 12,67 = 253,40 \text{ (грн.)}$$

27.09. Продано 10 одиниць товару

$$\text{Середньозважена собівартість товару} = \frac{10 \times 12,67 + 15 \times 14}{10 + 15} = 13,47 \text{ (грн.)}$$

$$\text{Собівартість продажу} = 10 \times 13,47 = 134,70 \text{ (грн.)}$$

Собівартість продажу 30 одиниць товару у вересні місяць складе:

$$253,40 + 134,70 = 388,10 \text{ грн.}$$

Собівартість залишку товарів на кінець звітного місяця:

$$120,00 + 260,00 + 210,00 - 388,10 = 201,90 \text{ (грн.)}$$

Метод ФІФО. Цей метод базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, в якій надходять на підприємство. Це означає, що запаси, які відпускаються у виробництво (продаж, інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів (“першим прийшов – першим вибув”). Середньозважена вартість запасів визначається на дату кожної операції їх вибуття. При цьому вартість запасів на кінець місяця оцінюється за цінами останніх надходжень запасів.

Визначимо собівартість реалізації товару А за методом ФІФО (продовження прикладу).

15.09. Продано 20 одиниць товару.

$$10 \times 12 = 120$$

$$10 \times 13 = 130$$

Собівартість реалізованих 15.09. товарів складе 250 грн.

27.09 реалізовано 10 одиниць товару.

$$10 \times 13 = 130 \text{ (грн.)}$$

Собівартість реалізованих товарів за вересень складе 380 грн. (250+130).

Собівартість залишку товарів на кінець місяця при використанні методу ФІФО складе 210 грн. (15 x 14).

Метод ЛІФО. Цей метод базується на припущенні, що запаси використовуються в послідовності, зворотній їх надходженню на підприємство. Тобто запаси, які відпускаються у виробництво (продаж, інше вибуття), оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження запасів (“останній прийшов – перший вибув”). При цьому собівартість запасів на кінець звітного місяця визначається за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Визначимо собівартість товару А при списанні його зі складу з використанням методу ЛІФО (продовження прикладу).

15.09. Продано 20 одиниць товару А:
 $20 \times 13 = 130$ (грн.)

27.09. Продано 10 одиниць товару А:
 $10 \times 14 = 140$ (грн.)

Собівартість реалізованих 30 одиниць товару А за вересень складе 270 грн. (130 + 140).

За умовами вищенаведених прикладів представлено порівняльну таблицю 9.8. Виручка від реалізації запасів за методом середньозваженої собівартості, LIFO, FIFO складає 600 грн.

Таблиця 9.8

Вплив на прибуток різних методів оцінки товарів

№ з/п.	Показники	Середньозважена ціна	ФІФО	ЛІФО
	Продаж	600	600	600
	Залишок на початок місяця	120	120	120
	Придбано	470	470	470
	Залишок на кінець місяця	201,9	210	190
	Собівартість реалізованих товарів	388,10	380	400
	Валовий прибуток	211,90	220	200
	Операційні витрати	80	80	80
	Прибуток до оподаткування	131,90	140	120
	Податок на прибуток (30 %)	39,57	42	36
	Чистий прибуток	92,33	98	84

За редакцією наведеного умовного прикладу бачимо, що найвищою є собівартість реалізованих товарів при використанні методу ЛІФО, тому відповідно отриманий прибуток буде найнижчим – 84 грн. Найнижча собівартість реалізованих товарів при використанні методу ФІФО і відповідно отриманий прибуток буде найвищим – 98 грн. Середні значення собівартості реалізованих товарів і прибутку отримаємо при використанні методу середньозваженої собівартості.

Підприємство самостійно обирає метод списання собівартості запасів, залежно від особливостей діяльності та стратегії розвитку. Якщо воно обрало метод ЛІФО, то у примітках до фінансової звітності наводиться різниця між вартістю запасів, відображеною на дату балансу в обліку і звітності, і найменшою з вартостей, обчисленою із застосуванням методу середньозваженої собівартості, ФІФО, чистої вартості реалізації.

Для цілей оподаткування рекомендується визначати собівартість запасів за методом ФІФО.

Метод нормативних витрат. Оцінка за нормативними витратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлюються самими підприємствами з урахуванням нормативних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.

До початку процесу виробництва складається нормативна калькуляція, у якій визначаються витрати на одиницю продукції та на виготовлений обсяг. Відпуск запасів і проведення всіх інших витрат здійснюється в межах, передбачених у калькуляції. Усі відхилення (перевитрати, економія) оформляються сигнальними документами. В кінці звітної періоду складається фактична калькуляція собівартості продукції, яка порівнюється з нормативною. Усі відхилення перевіряються і визначаються їх причини. При необхідності норми затрат і ціни переглядаються.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торгівельної націнки товарів. Цей метод використовується підприємствами, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торгівельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгівельної націнки на ці товари. Сума торгівельної націнки визначається як добуток продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і середнього відсотка торгівельної націнки. Середній відсоток торгівельної націнки визначається діленням суми залишку торгівельних націнок на початок звітної місяця і торгівельних націнок у продажній вартості отриманих у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартістю залишку товарів на початок звітної місяця та продажною (роздрібною) вартістю отриманих у звітному місяці товарів.

$$\text{Процент торгівельної націнки} = \frac{\text{Залишок торгівельних націнок на початок звітної місяця} + \text{Торгівельні націнки звітної місяця}}{\text{Продажна вартість товарів на початок місяця} + \text{Продажна вартість товарів, що надійшли у звітному місяці}}$$

Сума торгівельної націнки на реалізовані товари дорівнює добутку продажної вартості реалізованих товарів та процентів торгівельної націнки. Собівартість реалізованих товарів дорівнює різниці продажної вартості реалізованих товарів і торгівельної націнки на реалізовані товари.

9.11. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку вибуття запасів

Облік вибуття запасів відображається записами, наведеними в табл. 9.9.

Таблиця 9.9

Основні бухгалтерські проведення, за якими відображається вибуття виробничих запасів

	Зміст операцій	Дебет	Кредит
1.	Відображено дохід від реалізації виробничих запасів Нарахована сума податкових зобов'язань з ПДВ Списана собівартість реалізованих запасів	377 "Розрахунки з іншими дебіторами" 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів" 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів" 641 "Податкові зобов'язання" 20 "Виробничі запаси"
2.	Використано виробничі запаси для потреб виробництва	23 "Виробництво"	20 "Виробничі запаси"
3.	Використано виробничі запаси для загальноновиробничих потреб	91 "Загальноновиробничі витрати"	20 "Виробничі запаси"
4.	Використано виробничі запаси для адміністративних потреб	"Адміністративні витрати"	20 "Виробничі запаси"
5.	Використано виробничі запаси для потреб збуту	93 "Витрати на збут"	20 "Виробничі запаси"
6.	Використано виробничі запаси для потреб невикористаних підрозділів	949 "Інші витрати операційної діяльності"	20 "Виробничі запаси"
7.	Використано виробничі запаси для капітального будівництва, яке здійснюється підприємством	151 "Капітальне будівництво"	20 "Виробничі запаси"

8.	Використано виробничі запаси для виготовлення основних засобів	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	20 “Виробничі запаси”
9.	Використано виробничі запаси для виготовлення інших необоротних матеріальних активів	153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”	20 “Виробничі запаси”
10.	Передано матеріали на переробку іншим підприємствам	206 “Інші матеріали”	20 “Виробничі запаси”
11.	Використання виробничих матеріалів для виправлення браку	24 “Брак у виробництві”	20 “Виробничі запаси”
12.	Безоплатна передача запасів Одночасно на суму ПДВ	949 “Інші витрати операційної діяльності” 949 “Інші витрати операційної діяльності”	20 “Виробничі запаси” 641 “Розрахунки за податками”
13.	Передача запасів як внесок до статутного капіталу підприємства Одночасно здійснюється визнання на балансі довгострокових фінансових інвестицій	943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”	20 “Виробничі запаси” 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”
14.	Списання нестачі запасів (якщо винні особи не виявлені) Одночасно на суму ПДВ	947 “Нестачі і втрати від списання цінностей” 947 “Нестачі і втрати від списання цінностей”	20 “Виробничі запаси” 641 “Розрахунки за податками”

9.12. Приклади списання виробничих запасів

Списання виробничих запасів внаслідок їх реалізації

Підприємство може здійснити реалізацію надлишків виробничих запасів. Така реалізація відноситься до іншої операційної діяльності, тому для відображення доходів від їх реалізації використовується рахунок 712 “Дохід від реалізації інших

оборотних активів”, для відображення витрат за принципом відповідності – рахунок 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”.

Приклад. Підприємство реалізувало сталеві листи, які протягом кількох місяців не використовувалися для потреб виробництва і використання яких у найближчому майбутньому не очікується. Балансова вартість листів – 12 000 грн., ціна продажу – 18 000 грн.

Для відображення операції продажу листів необхідно скласти такі облікові записи, грн.:

1. Визнання доходу від реалізації виробничих запасів:
Дебет 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” 18 000
Кредит 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” 18 000
 2. Одночасно на суму податкових зобов’язань з ПДВ:
Дебет 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” 3 000
Кредит 641 “Податкові зобов’язання” 3 000
 3. Списано собівартість реалізованих запасів:
Дебет 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” 12 000
Кредит 201 “Сировина і матеріали” 12 000
 4. Отримано виручку від реалізації матеріалів:
Дебет 311 “Поточні рахунки в національній валюті” 18 000
Кредит 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” 18 000
- Внаслідок проведеної операції продажу сталевих листів підприємство отримує прибуток 3000 грн.

Списання виробничих запасів через невідповідність критеріям визнання активом

Приклад. У складі запасів підприємства облічуються мікросхеми на суму 14 000 грн., які раніше використовувались для виготовлення радіоприймачів. У даний час модель радіоприймачів, для якої використовувались ці мікросхеми, не випускається підприємством, оскільки на ринку є нові, більш якісні і дешеві моделі. Воно не може продати ці мікросхеми, оскільки вони є застарілої модифікації і вже не використовуються виробниками. Підприємство змушене списати їх через

те, що не очікує отримати від їх використання майбутньої економічної вигоди.

Операцію списання мікросхем слід відобразити такими обліковими записами, грн.:

1. Списано застарілі мікросхеми з балансу:	
Дебет 946 “Втрати від знецінення запасів”	14 000
Кредит 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби”	14 000
2. Списано раніше визнану суму податкового кредиту з ПДВ методом “сторно”:	
Дебет 641 “Розрахунки за податками”	2 800
Кредит 946 “Втрати від знецінення запасів”	2 800

Списання запасів внаслідок внесення їх до статутного капіталу іншого підприємства

При передачі запасів до статутного капіталу іншого підприємства вони оцінюються за справедливою вартістю, затвердженою засновниками. Передача запасів до статутного капіталу іншого підприємства розглядається як їх реалізація.

Приклад. На балансі підприємства облічуються сталеві листи, первісна вартість яких складає – 44 000 грн., справедлива – 42 000 грн. За рішенням підприємства вони були внесені до статутного капіталу іншого підприємства в обмін на акції, номінальна вартість яких складає 42 000 грн.

Внесок матеріалами до статутного капіталу іншого підприємства слід відобразити обліковими записами, грн.:

1. Передача сталевих листів до статутного капіталу іншого підприємства за справедливою вартістю:	
Дебет 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”	42 000
Кредит 201 “Сировина і матеріали”	42 000
Одночасно нараховані податкові зобов’язання з ПДВ:	
Дебет 949 “Інші витрати операційної діяльності”	8 400
Кредит 641 “Розрахунки за податками”	8 400
Відображено виникнення на балансі фінансової інвестиції:	
Дебет 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”	42 000
Кредит 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”	42 000

2. Визнано втрати від перевищення балансової вартості запасів над їх справедливою вартістю:

Дебет 946 “Втрати від знецінення запасів”	2 000
Кредит 201 “Сировина і матеріали”	2 000

9.13. Оцінка запасів на дату балансу

На дату балансу запаси оцінюються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Використання такого підходу при оцінці запасів ще називають *правилом нижчої оцінки*.

За чистою вартістю запаси відображаються, якщо їх ціна знизилася порівняно з первісною, вони зіпсувались або втратили свої властивості.

Наприклад, якщо зросли очікувані матеріальні затрати на завершення виробництва, але вартість продажу готової продукції не збільшилася, то запаси, що використовуються для потреб виробництва, не принесуть за цієї умови більшу корисність і тому підлягають уцінці.

Чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу, очікуваних витрат на завершення виробництва і збут. Недоцільно уцінювати запаси цілої галузі або усі наявні на підприємстві. Лише за деяких умов об'єднання запасів у групи для потреб переоцінки може бути доцільним. Наприклад, підприємство займається складанням автомобілів з придбаних запасних частин і вартість цих автомобілів на ринку значно знизилась. Підприємство буде отримувати результат від основної реалізації – валовий збиток. Це означає, що вартість запасних частин, з яких вони складаються, є завищеною (якщо інші здійснювані втрати є достатньо обґрунтованими). У даному випадку складно визначити, які із запасних частин втрачають вартість у більшій мірі, а які в меншій. Тому частковій переоцінці підлягають усі запаси, що використовуються для складання автомобілів. Однак, якщо за іншими видами готової продукції ціна даного продажу не зменшилася, запаси, які використовуються для виготовлення цієї продукції, переоцінці не підлягають.

Чиста вартість реалізації запасів повинна бути досить надійною їх оцінкою, яка базується, виходячи з можливої вар-

тості їх реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію. При цьому слід враховувати можливі коливання цін або собівартості, які можуть бути до моменту реалізації виготовленої із наявних запасів продукції. Основою для такої оцінки можуть бути дані прайс-листів підприємств-виробників запасів, спеціальні дослідження тенденцій коливання ринку, пов'язаних з цінами на певні види запасів, економічні прогнози аналітиків.

Чиста вартість реалізації запасів залежить від напряму їх використання підприємством та стану ринку. У даному випадку можливі такі варіанти:

- якщо запаси використовуються для виготовлення продукції в звичайних умовах, то найкращою оцінкою запасів буде їх відновна вартість;

- якщо коливання цін вказують на те, що собівартість готової продукції буде перевищувати ціну продажу, виробничі запаси оцінюються за чистою вартістю реалізації;

- якщо готову продукцію можна продати за собівартістю або вище собівартості, переоцінка запасів не проводиться;

- якщо підприємство отримало спеціальне замовлення, яке визначає і ціну відвантаження готової продукції, то вартість запасів залежить від умов контрактних зобов'язань.

Для підприємств, що надають послуги, кожен вид послуг, за яким здійснюється нагромадження витрат і визначається ціна продажу, розглядається як окрема одиниця.

Переоцінка запасів за чистою вартістю реалізації необхідна за таких умов:

- пошкодження запасів;
- часткового старіння запасів;
- зниження ціни реалізації запасів;
- зростання очікуваних витрат на завершення виробництва або збут.

Якщо товари частково втратили свою первісну вартість або зовнішній вигляд і не користуються попитом у споживачів, а також товарно-матеріальні цінності, які протягом трьох місяців не можна використати для потреб виробництва через недоцільність такого виробництва, то їх переоцінка здійснюється відповідно до Положення про порядок уцінки і реалізації залежаної продукції з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення і надлишку то-

варно-матеріальних цінностей, затвердженого наказом Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 15.12.1999 р. № 149/300.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації та вартість повністю втрачених запасів, списується на витрати звітного періоду.

При цьому на суму втрати вартості складається обліковий запис:

Дебет 946 “Втрати від знецінення запасів”;
Кредит 20 “Виробничі запаси”;
Кредит 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;
Кредит 25 “Напівфабрикати”;
Кредит 26 “Готова продукція”;
Кредит 28 “Товари”.

Приклад. Підприємство А 22 грудня придбало комплектуючі вироби для виготовлення побутової електротехніки на суму 180 000 грн., рівень рентабельності продажів за якими складала 9 %. У січні вартість продажу готової продукції знизилася на 16%. Для того, щоб продавати електротехніку за собівартістю, підприємство змушене переоцінити комплектуючі вироби на 9,6 %.

Облікові записи за операціями переоцінки комплектуючих виробів будуть такі:

1. Оприбуткування придбаних комплектуючих виробів:
Дебет 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби” 150 000
Кредит 631 “Розрахунки з постачальниками” 150 000
Одночасно на суму податкового кредиту:
Дебет 644 “Податковий кредит” 30 000
Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” 30 000
2. Відображено переоцінку комплектуючих виробів:
Дебет 946 “Втрати від знецінення запасів” 14 400
Кредит 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби” 14 400
3. Списано суму раніше відображеного податкового кредиту

Методом “сторно” у частині переоцінки запасів:

Дебет 641 “Податкові зобов’язання”	2 880
Кредит 946 “Втрати від знецінення запасів”	2 880

Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, які раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення цих запасів. Сума податкового кредиту з податку на додану вартість при цьому не відновлюється.

Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на забалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості або інших активів і доходу звітного періоду.

9.14. Особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів

В процесі діяльності на підприємстві можуть використовуватись засоби праці невеликої вартості, строк служби яких є незначний.

Якщо строк служби засобів праці підприємства не перевищує одного року або одного операційного циклу його діяльності, то такі засоби праці відносять до малоцінних і швидкозношуваних предметів, які *обліковуються у складі запасів*. До їх складу відносять: дрібний господарський інвентар, спецодяг, інструменти та ін.

Для обліку і узагальнення інформації про рух малоцінних і швидкозношуваних предметів (МШП) використовують рахунок 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети”.

Якщо строк служби малоцінних предметів перевищує один рік або один операційний цикл діяльності підприємства, то їх відносять до групи довгострокових малоцінних і швидкозношуваних предметів і обліковують на рахунках 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”, 113 “Тимчасові (нетитульні) споруди”, 115 “Інвентарна тара”, 116 “Предмети прокату”, тобто у *складі основних засобів*. Від основних засобів їх відрізняє вартість, верхня межа якої визначена обліковою полі-

тикою підприємства. Наприклад, підприємство може прийняти рішення, що до малоцінних необоротних матеріальних активів відносять засоби праці, вартість одиниці яких складає більше 500 грн. або більше 1000 грн. (або вона може бути визначена в мінімальних заробітних платах).

Малоцінні швидкозношувані предмети визнають на балансі, якщо від їх використання очікується майбутня економічна вигода за можливості достовірної оцінки.

За дебетом рахунка 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом – за обліковою вартістю відпускання малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання.

Документальне оформлення руху малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Для первинного відображення операцій з обліку МШП підприємства використовують такі типові форми первинних документів:

№ МШ – 1. Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристосувань);

№ МШ – 2. Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів;

№ МШ – 3. Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристосувань);

№ МШ – 4. Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів;

№ МШ – 5. Акт на списання інструментів (пристосувань) та їх обміну на придатні;

№ МШ – 6. Особова картка “№ обліку спецодягу, спецвзуття та захисних засобів”;

№ МШ - 7. Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття і захисних засобів;

№ МШ – 8. Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристосувань) (форма № МШ – 1) використовується підприємствами, які формують постійний обмінний фонд інструментів та пристосувань. У такому випадку при повному зношенні інструмента здійснюється його обмін на новий без оформлення інших первинних документів.

Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ – 2) складається у випадку, якщо МШП видаються працівнику у тривале використання. Картка відкривається на кожного працівника. У ній відмічається отримання ним одного чи декількох предметів та ставиться його відмітка (підпис). При поверненні працівником МШП відповідну відмітку робить завідуючий складом (цеховою коморою).

Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристосувань) (форма № МШ – 3) використовується при передачі інструментів для проведення дрібного ремонту і заточування в інший цех. При їх поверненні після виконання робіт завідуючий складом (коморою) робить відмітку про отримання МШП у своєму примірнику та у примірнику виконавця.

Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ – 4) складається керівником структурного підрозділу підприємства при поломці або втраті об'єктів МШП і є підставою для їх заміни. Якщо поломка або втрата відбулась з вини працівника, акт складається у двох примірниках. Другий примірник акта передається в бухгалтерію і є підставою для визначення розміру завданої підприємству шкоди.

Акт на списання інструментів (пристосувань) та їх обміну на придатні (форма № МШ – 5) використовується підприємством для списання непридатних для використання МШП з одночасною їх заміною на придатні;

Особова картка “№ обліку спецодягу, спецвзуття та захисних засобів” (форма № МШ – 6) використовується для обліку видачі спецодягу, спецвзуття та захисних пристроїв для індивідуального користування. Відкривається на кожного працівника і зберігається у комірника (завідуючого складом). Ним робляться відмітки про отримання та списання предметів.

Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття і захисних засобів (форма № МШ – 7) призначена для тимчасового обліку МШП, які передаються працівниками для прання, дезинфекції, ремонту, сезонного зберігання та обліку повернення їм зданих предметів.

Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ – 8) використовується для списання зношених, застарілих та непридатних для використання з інших причин МШП з метою їх утилізації. Списання відбувається спеціально створеною комісією підприємства. Після проведення утилізації акт з підписом усіх членів комісії та завідуючого складом передається в бухгалтерію.

Оцінка малоцінних та швидкозношуваних предметів

Первісна вартість придбаних підприємством, безоплатно отриманих та виготовлених власними силами поточних МШП формується аналогічно, як і запасів.

Оцінка МШП на дату балансу здійснюється за правилом нижчої оцінки, тобто об'єкти обліку МШП оцінюються за нижчою з вартостей: первісною або чистою вартістю реалізації.

При вибутті МШП оцінюють за одним із методів:

- ідентифікованої собівартості;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);
- нормативних витрат.

За ідентифікованою собівартістю списують предмети, які не є взаємозамінними.

Використання інших методів оцінки при списанні аналогічне, як і для інших запасів (див. вище).

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій придбання малоцінних та швидкозношуваних предметів у постачальників (табл. 9.10.).

Таблиця 9.10

Кореспонденція рахунків при придбанні МШП

№ з./п.	Зміст операції у постачальників	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Оприбутковані на склад МШП, отримані від постачальника	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”
2.	Нарахована сума податкового кредиту з ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”
3.	Оплачено рахунок постачальника	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”
4.	Приднано до вартості МШП транспортні витрати на їх перевезення, здійснені автотранспортом підприємства	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”	20 “Виробничі запаси” 661 “Розрахунки за заробітною платою” 65 “Розрахунки з органами соціального страхування”

Підприємство в окремих випадках може здійснювати виготовлення *МШП власними силами*. Найчастіше це інструменти або пристосування, які використовуються для виготовлення спеціальних замовлень (табл. 9.11).

Таблиця 9.11

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з виготовлення МШП власними силами

№ з./п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Використано для виробництва МШП матеріали	23 “Виробництво”	201 “Сировина й матеріали”
2.	Нарахована основна заробітна плата робітникам	23 “Виробництво”	661 “Розрахунки за заробітною платою”
3.	Нараховані платежі у соціальні фонди	23 “Виробництво”	65 “Розрахунки з органами соціального страхування”

Нашкерська Г. В. Фінансовий облік

4.	Нарахована амортизація основних засобів, що використовуються при виготовленні МШП	23 “Виробництво”	131 “Знос основних засобів”
5.	Списана за розподілом частка розподілених загальновиробничих витрат	23 “Виробництво”	91 “Загальновиробничі витрати”
6.	Оприбутковані виготовлені власними силами МШП	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”	23 “Виробництво”

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку інших операцій, пов’язаних надходженням з МШП на підприємство наведено в таблиці 9.12.

Таблиця 9.12

Кореспонденція рахунків із надходження МШП на підприємство та їх списання

№ з./п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Операції, пов’язані з надходженням МШП			
Придбання МШП підзвітною особою			
1.	Видано аванс підзвітній особі для придбання МШП виробничого призначення	372 “Розрахунки з підзвітними особами”	301 “Каса в національній валюті”
2.	Оприбутковані придбані підзвітною особою МШП	22 “Малоцінні і швидко зношувані предмети”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
3.	Визнано податковий кредит з ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
Отримання МШП як внеску в статутний капітал			
1.	Відображено зареєстрований статутний капітал підприємства	46 “Неоплачений капітал”	40 “Статутний капітал”
2.	Здійснено внесок у статутний капітал МШП	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”	46 “Неоплачений капітал”
Обмін подібними МШП (доходи і витрати за цією операцією не визнаються)			
1.	Віднущено МШП в обмін на інші МШП однакового призначення та однакової справедливої вартості	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”

2.	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	641 “Розрахунки за податками”
3.	Оприбутковано МШП, отримані в результаті обміну	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”
4.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”
Обмін неподібними МШП			
1.	Оприбутковані МШП в обмін на запасні частини	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”
3.	Визнано дохід від відвантаження запасних частин для неподібного обміну	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”
4.	Визнано податкові зобов'язання з ПДВ	712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”	641 “Розрахунки за податками”
5.	Списана собівартість реалізованих запасних частин	943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”	207 “Запасні частини”

Таблиця 9.13
Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій вибуття МШП

Передача МШП в експлуатацію			
1.	Відпущені зі складу МШП, призначені для використання: - для потреб виробництва	23 “Виробництво”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”

	- для загальновиробничих потреб	91 “Загальновиробничі витрати”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
	- для адміністративних потреб	92 “Адміністративні витрати”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
	- для потреб збуту	93 “Витрати на збут”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
	- для невиробничих підрозділів	949 “Інші витрати операційної діяльності”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
	- для виготовлення основних засобів та капітального будівництва	15 “Капітальні інвестиції”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
Реалізація МШП			
1.	Визнано дохід від відвантаження МШП	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”
2.	Визнано податкові зобов’язання з ПДВ	712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”	641 “Розрахунки за податками”
3.	Списана собівартість реалізованих МШП	943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”

9.15. Особливості обліку товарів

Придбання-продаж товарів в Україні здійснюється торгівельними, збутовими, заготівельними підприємствами, виробничими та іншими підприємствами, включаючи заклади громадського харчування.

Товари – товарно-матеріальні цінності, що надійшли на підприємство з метою подальшого продажу.

Облік товарів ведеться на рахунку 28 “Товари”. Цей рахунок використовують в основному збутові, торгові та заготі-

вельні підприємства і організації, а також підприємства громадського харчування.

На промислових та інших виробничих підприємствах рахунок 28 “Товари” застосовується для обліку будь-яких виробів, матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу, або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, що придбані для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, що виробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцями окремо.

Постачальницькі, збутові, торгові підприємства та організації на рахунку 28 “Товари” ведуть облік також покупної тари і тари власного виробництва, крім інвентарної тари, що служить для виробничих чи господарських потреб і облік якої ведеться на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи” чи 20 “Виробничі запаси”.

Рахунок 28 “Товари” має такі субрахунки:

- 281 “Товари на складі”;
- 282 “Товари в торгівлі”;
- 283 “Товари на комісії”;
- 284 “Тара під товарами”;
- 285 “Торгова націнка”.

На субрахунках 281-284 за дебетом відображається збільшення товарів та їх вартості, за кредитом – зменшення.

На субрахунку 281 “Товари на складі” ведеться облік руху та наявності товарних запасів, що знаходяться на оптових та розподільчих базах, складах, в овочесховищах, морозильниках тощо.

На субрахунку 282 “Товари в торгівлі” ведеться облік руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібною торгівлі (в магазинах, ятках, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування тощо).

На субрахунку 283 “Товари на комісії” ведеться облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають перехід права власності на цей товар до їх продажу. Аналітичний облік ведеться за видами товарів і підприємствами (особами)-комісіонерами.

На субрахунку 284 “Тара під товарами” ведеться облік наявності й руху тари під товарами й порожньої тари. Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлюються керівництвом підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару. Різниця між цінами придбання і середніми обліковими цінами на тару відноситься на субрахунок 285 “Торгова націнка”.

На субрахунку 285 “Торгова націнка” підприємства роздрібною торгівлі при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунку 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом - зменшення (списання). Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунку 282 або способом сторно зворотною кореспонденцією цих рахунків. У звітність включається згорнуте сальдо за всіма субрахунками сальдо рахунку 28 “Товари”.

Підприємства, що займаються продажем товарів, здійснюють його найчастіше у таких формах:

1. Оптова торгівля — придбання-продаж великих партій товарів підприємствам роздрібною торгівлі та іншим суб’єктам господарювання з використанням, як правило, безготівкових розрахунків. Оплата за отримані товари здійснюється після їх отримання або попередньо (авансом).

2. Роздрібна торгівля — придбання-продаж невеликих партій товарів за готівку кінцевим споживачам. Оплата за товар в даному випадку здійснюється покупцем безпосередньо в момент отримання товару у власність.

3. Комісійна торгівля передбачає передачу товару власником посереднику (торговельному агенту) для реалізації без отримання права власності на нього. Після отримання від покупця коштів за проданий товар торговельний агент передає ці кошти власнику товару за вирахуванням комісійної винагороди.

Підприємства здійснюють придбання товарів у їх виробників або в оптових посередників на підставі укладених договорів постачання. Постачальник видає товари лише при наявності довіреності на підставі таких первинних документів: на-

кладних, актів приймання-передачі; товарно-транспортних накладних. До названих додаються також документи, які підтверджують якість товару: сертифікати, висновки експертизи та інші. Якщо перевезення товарів здійснюється автотранспортом, то власник автомобіля виписує *дорожній лист* (форма № 2).

Оцінка придбаних підприємством товарів, як і інших запасів, здійснюється за первісною вартістю. До первісної вартості товарів включаються суми, сплачені (до сплати) постачальникам за вирахуванням непрямих податків, транспортно-заготівельні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану, у якому їх можна продати покупцям. До первісної вартості запасів включаються також їх втрати в межах норм. Норми втрат запасів визначаються за видами запасів чинним законодавством України. Якщо норми втрат за окремими видами запасів не визначені, то такі втрати вважаються понаднормовими і не включаються до первісної вартості запасів.

Транспортно-заготівельні витрати приєднуються до кожної партії товару з наступним розподілом за одиницями товару або обліковуються на окремому спеціально відкритому субрахунку до рахунку 28 "Товари".

Операції з придбання товарів відображаються на рахунках бухгалтерського обліку таким чином (табл. 9.14):

Таблиця 9.14

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з придбання товарів

№ з/п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Отримано товари від постачальника на підприємствах оптової торгівлі на підприємствах роздрібною торгівлі	281 "Товари на складі" 282 "Товари в торгівлі"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
2.	Одночасно на суму податкового кредиту з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"

3.	На суму інших витрат, пов'язаних з придбанням товарів	281 "Товари на складі"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" 66 "Розрахунки з оплати праці" 65 "Розрахунки за страхуванням"
----	---	------------------------	---

Оцінка товарів на дату балансу здійснюється за нижчою з вартостей: первісною або чистою вартістю реалізації.

Уцінка первісної вартості товарів здійснюється за таких умов: часткова втрата очікуваних властивостей товару, відсутність попиту протягом трьох місяців, зниження попиту, завершення строку придатності, застаріння та інші. Дооцінка первісної вартості товарів можлива лише в межах попередньої проведеної уцінки.

Оцінка товарів при вибутті здійснюється залежно від форми торгівлі. Підприємства оптової торгівлі можуть використовувати один з методів:

- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО).

Підприємства роздрібною торгівлі можуть використовувати один із наведених вище методів списання запасів при вибутті або здійснювати їх списання за методом ціни продажу.

Вибуття запасів з підприємства оформляється такими первинними документами:

Порядок відображення реалізації товарів підприємствами оптової торгівлі наведено в табл. 9.15.

Таблиця 9.15

Кореспонденція рахунків при відображенні операцій реалізації товарів

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Визнано дохід від реалізації товарів	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	702 "Дохід від реалізації товарів"

2.	Визнано податкові зобов'язання з ПДВ	702 "Дохід від реалізації товарів"	641 "Розрахунки за податками"
3.	Списано собівартість реалізованих товарів	902 "Собівартість реалізованих товарів"	281 "Товари на складі"
4.	Отримано виручку від реалізації товарів	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"
5.	Проведено корегування доходів при поверненні покупцем товарів	704 "Вирахування з доходу"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"
6.	Оприбутковано повернені товари на склад	281 "Товари на складі"	902 "Собівартість реалізованих товарів"

Облік товарів у роздрібній торгівлі має свої особливості, оскільки торговельні підприємства ведуть облік товарних запасів за методом ціни продажу. На субрахунок 282 "Товари в торгівлі" товари відображаються за первісною вартістю, а облік торговельної націнки ведуть на контрактивному (пасивному) субрахунку 285 "Торгова націнка". При нарахуванні торговельної націнки складають обліковий запис:

Дебет 282 "Товари в торгівлі";
Кредит 285 "Торгова націнка".

Окрім того, реалізація товарів здійснюється, переважно, за готівку, тому дохід від реалізації визнається за касовим методом. Собівартість товарів, які вибули, визначаємо як різницю між вартістю їх продажу та сумою торговельної націнки, яка визначається за середнім відсотком торговельної націнки (детальніше у темі "Облік доходів").

При відображенні операцій реалізації товарів у роздрібній торгівлі складаються такі облікові записи (табл. 9.16):

Таблиця 9.16

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій реалізації товарів у роздрібній торгівлі

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Отримано дохід від реалізації товарів	301 "Каса в національній валюті"	702 "Дохід від реалізації товарів"

2.	Визнано податкові зобов'язання з ПДВ	702 "Дохід від реалізації товарів"	641 "Розрахунки за податками"
3.	Списано суму торговельної націнки на реалізовані товари методом "сторно"	282 "Торгова націнка"	282 "Товари в торгівлі"
4.	Списано собівартість реалізованих товарів	902 "Собівартість реалізованих товарів"	282 "Товари в торгівлі"

До витрат на збут відносять: витрати на утримання працівників відділу збуту, амортизацію основних засобів, витрати на ремонт основних засобів, витрати на ремонт тари, витрати на пакувальні матеріали, витрати на маркетинг та рекламу, комісійні та інші.

Перелічені витрати відображаються на дебеті рахунку 93 "Витрати на збут" і до собівартості реалізованих товарів не відносяться. У кінці звітної періоду вони списуються на рахунок фінансового результату діяльності підприємства.

9.16. Інвентаризація запасів та відображення її результатів в обліку

Інвентаризація запасів на підприємствах проводиться значно частіше, ніж інших видів активів. Необхідність проведення інвентаризації обумовлена значним асортиментом і кількістю виробничих запасів та їх постійним рухом як на підприємстві, так і за його межами.

Порядок проведення інвентаризації матеріальних запасів визначається Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.04.1994 р. № 69 (зі змінами).

Інвентаризація запасів проводиться з періодичністю і в терміни, визначені власником. Обов'язковим є її проведення при складанні річного звіту, при зміні матеріально-відповідальних осіб, при виявленні фактів недостач і втрат запасів та у інших випадках.

Інвентаризація запасів здійснюється за місцями зберігання та за матеріально-відповідальними особами підприємства.

При інвентаризації проводиться переважування, обмірювання, підрахунок запасів з метою співставлення їх фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку. На товарно-матеріальні цінності в дорозі, передані на відповідальне зберігання, на переробку складаються окремі інвентаризаційні описи.

Інвентаризація проводиться інвентаризаційною комісією, затвердженою наказом керівника підприємства. Перед початком інвентаризації матеріально-відповідально особа подає матеріальний звіт у якому відображаються надходження і видачі цінностей на дату інвентаризації в бухгалтерію.

Занесення запасів в інвентаризаційні описи здійснюється послідовно за місцями їх зберігання за кожним найменуванням із вказуванням їх номенклатурного номера, виду, групи і кількості.

При інвентаризації малоцінних та швидкозношуваних предметів, переданих в користування працівникам, допускається складання групових інвентаризаційних описів. У описах обов'язково вказуються відповідальні за збереження цінностей працівники та ставиться їх особистий підпис. Якщо під час інвентаризації були надходження матеріальних цінностей, то матеріально-відповідальна особа в інвентаризаційному описі в присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови робить відмітку “після інвентаризації”. При видачі цінностей під час інвентаризації з дозволу керівника підприємства та головного бухгалтера робиться відмітка в присутності комісії “після інвентаризації”. Такі цінності заносяться в окремий інвентаризаційний опис.

Після завершення інвентаризації цінностей однієї матеріально-відповідальної особи інвентаризаційні описи, на кожній сторінці яких вказується прописом кількість натуральних одиниць продукції, передаються в бухгалтерію з підписами голови та членів інвентаризаційної комісії. У бухгалтерії вказується наявність майна за даними бухгалтерського обліку та складаються звірювальні відомості. Якщо звірювальними відомостями виявлено пересортування запасів, то взаємні надлишки і недостачі можуть взаємно зараховуватись лише за цінностями однакового найменування, в однакових кількостях, якщо вони знаходяться в однієї матеріально відповідальної особи. Якщо цінностей для взаємного зарахування недостатньо, то комісією визнається факт недостачі запасів.

На підставі звірювальних відомостей інвентаризаційною комісією складається акт інвентаризації, у якому визначаються результати інвентаризації, особи, винні у відхиленнях та способи усунення цих відхилень.

Після завершення інвентаризації можливі такі її наслідки:

- фактична наявність цінностей відповідає даним бухгалтерського обліку;
- фактична наявність цінностей є меншою, ніж за даними бухгалтерського обліку;
- фактична наявність цінностей є більшою, ніж за даними бухгалтерського обліку.

Якщо фактична наявність запасів повністю відповідає даним обліку, то це може свідчити про наявність достатньо відлагодженої системи внутрішнього контролю за збереженням цінностей, про добру організацію бухгалтерського обліку та про сумлінність матеріально-відповідальних осіб. Якщо окремі запаси при цьому перевірялись вибірково, то варто зробити ще кілька контрольних замірів та перерахунків, оскільки можуть бути випадки не виявлення інвентаризаційною комісією недостач запасів. Якщо фактична наявність товарно-матеріальних цінностей є нижчою, ніж за даними бухгалтерського обліку, комісія визнає їх недостачу. Недостачі в межах норм природних втрат (якщо такі визначені для видів запасів, яких не вистачає) списуються на витрати періоду. У інших випадках комісія повинна здійснити заходи для виявлення винних осіб та відшкодування недостач за їх рахунок.

Якщо недостачі запасів сталися з незалежних від матеріально-відповідальних осіб причин, то вони визнаються в складі витрат періоду та відносяться на інші операційні витрати. При цьому складаються такі облікові записи:

1. Виявлення недостач у межах норм природних втрат, встановлених для даного виду запасів чинним законодавством:

Дебет 947 “Недостачі і втрати від псування цінностей”;
Кредит рахунків запасів (20-28).

2. Виявлення недостач понад норми природних втрат, за якими винні особи не встановлені:

Дебет 947 “Недостачі і втрати від псування цінностей”;
Кредит рахунків запасів (20-28).

Одночасно зменшено податковий кредит з ПДВ, отриманий при надходженні запасів від постачальників методом

“сторно” (окрім запасів, що надійшли від підрозділів підприємства):

Дебет 641 “Розрахунки за податками”;

Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”.

Віднесено суму ПДВ на інші витрати:

Дебет 947 “Недостачі і втрати від псування цінностей”

Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”.

3. Виявлення недостач, за якими винні особи встановлені:

Дебет 947 “Недостачі і втрати від псування цінностей”;

Кредит рахунків запасів (20-28).

Одночасно зменшено податковий кредит з ПДВ, отриманий при надходженні запасів від постачальників методом “сторно” (окрім запасів, що надійшли від підрозділів підприємства):

Дебет 641 “Розрахунки за податками”;

Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”.

Віднесено суму ПДВ на інші витрати:

Дебет 947 “Недостачі і втрати від псування цінностей”;

Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”.

Відображено суму недостач на позабалансовому рахунку (до відшкодування винною особою):

Дебет 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”.

Одночасно відображається сума до відшкодування винними особами:

Дебет 375 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”;

Кредит 716 “Відшкодування раніше списаних активів”.

На суму ПДВ, яка буде відшкодована винною особою:

Дебет 716 “Відшкодування раніше списаних активів”;

Кредит 641 “Розрахунки за податками”.

Утримано недостачу з матеріально-відповідальної особи:

Дебет 66 “Розрахунки з оплати праці”;

Дебет 301 “Каса в національній валюті”;

Кредит 375 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”.

Списано відшкодовану недостачу з позабалансового рахунка:

Кредит 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”

Якщо при проведенні інвентаризації виявлені надлишки матеріальних цінностей, то це також вважається негативним явищем, оскільки їх причинами є проблеми організації обліку запасів, відсутність записів на оприбуткування запасів, обважування (обмірювання) клієнтів та інші.

При виявленні надлишків запасів вони оприбутковуються на відповідні рахунки з одночасним визнанням доходів:

Дебет рахунків запасів (20-28);

Кредит 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

Результати інвентаризації запроваджуються до обліку у місяці її завершення на підставі акту інвентаризації, підписаного усіма членами інвентаризаційної комісії.

Тема 10. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції

10.1. Зміст та підходи до визнання витрат

Витрати – це процес споживання або використання матеріалів, товарів, робіт і послуг у процесі одержання доходу. Здійснення витрат прямо або опосередковано пов’язується з процесами виробництва та реалізації продукції.

Витрати визнаються при зменшенні активів або при зростанні зобов’язань, внаслідок яких відбувається зменшення власного капіталу (за винятком випадків вилучення капіталу власниками) за умови їх достовірної оцінки.

Витрати визнаються у відповідному звітному періоді одночасно з визнанням доходів, для отримання яких вони були здійснені. Якщо витрати неможливо прямо пов’язати з доходами певного періоду, то вони відображаються у складі витрат періоду, у якому вони були здійснені (адміністративні витрати, витрати на збут та інші). За умови, що актив забезпечує отримання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними періодами.

Якщо внаслідок здійснення витрат з’являється актив, то він відображається за статтями ”Незавершене виробництво” або ”Готова продукція”.

Незавершене виробництво – вироби, що не пройшли всіх стадій обробки на даному підприємстві.

Готова продукція – вироби, обробка яких на даному підприємстві повністю завершена, що відповідають визначеним параметрам і стандартам якості.

Витрати визнаються і відображаються в обліку одночасно із зменшенням активів та збільшенням зобов’язань, за ви-

нятком випадків вилучення капіталу власниками, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена. Наприклад, викуп підприємством акцій власної емісії не визнається як витрати, а як вилучення капіталу.

Об'єктами витрат є продукція, роботи, послуги або види діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Формування витрат за об'єктами та місцями виникнення здійснюється за видами в системі управлінського обліку.

Витрати відносяться на види продукції (робіт, послуг) по мірі зменшення активів або зростання зобов'язань. Для потреб фінансового обліку ці витрати перегруповуються за узагальненими статтями, визначеними П(С)БО 16 “Витрати” та економічними елементами в цілому по підприємству.

Статтею витрат є вид витрат, що відноситься на окремий об'єкт обліку, *елементом витрат* – сукупність економічно однорідних витрат.

У залежності від способу віднесення витрат на об'єкт обліку витрати поділяються на прямі та непрямі.

Прямими вважаються витрати, які відносяться на об'єкти обліку без попереднього розподілу, лише на підставі первинних документів.

Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта економічно доцільним шляхом.

Непрямі витрати відносяться на об'єкти обліку витрат шляхом їх розподілу економічно обґрунтованими методами.

Не визнаються витратами:

- попередня оплата запасів, робіт, послуг (аванси сплачені);
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не призводить до зменшення власного капіталу;
- витрати, що призводять до зменшення власного капіталу за іншими П(С)БО.

10.2. Рахунки для обліку витрат виробництва

Для обліку витрат виробництва можуть використовуватись рахунки класу 8 "Витрати за елементами" або класу 9 "Витрати діяльності" або класу 8 і 9 одночасно.

Рахунки класу 8 "Витрати за елементами" призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду (табл. 10.1).

Таблиця 10.1

Склад і призначення рахунків класу 8 "Витрати за елементами"

Коди рахунків	Назва рахунків	Призначення рахунків
80	"Матеріальні витрати"	Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період. Облік ведеться за субрахунками, що відкриваються за видами матеріальних витрат
81	"Витрати на оплату праці"	Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період. Облік ведеться за субрахунками, що відкриваються за видами витрат
82	"Відрахування на соціальні заходи"	Для узагальнення інформації про витрати на соціальні заходи за звітний період. Облік ведеться за субрахунками, що відкриваються за видами відрахувань соціального характеру
83	"Амортизація"	Для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів
84	"Інші операційні витрати"	Для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8
85	"Інші затрати"	Для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність, витрат від надзвичайних подій та податків на прибуток

Групування витрат за видами діяльності наведено на рис. 10.1.

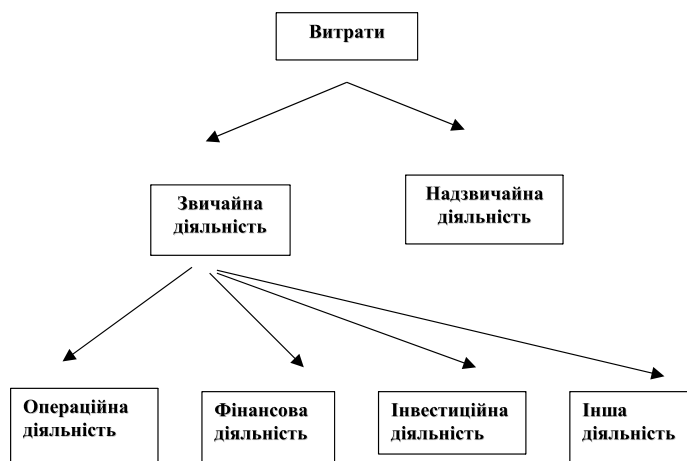


Рис. 10.1. Групування витрат за видами діяльності

За дебетом рахунків класу 8 ведеться облік усіх витрат підприємства, які списуються до дебету рахунка 23 "Виробництво" в частині прямих і виробничих накладних витрат та до дебету рахунка 79 "Фінансові результати" в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат. Якщо підприємством ведеться облік витрат за рахунками класу 9 "Витрати за статтями", то рахунки класу 8 є транзитними і використовуються лише для перегрупування нагромаджених за статтями витрат за економічними елементами.

Рахунки 9 класу "Витрати діяльності" застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності, витрати на запобігання надзвичайним подіям та ліквідацію їх наслідків. Вони призначенні для відображення здійснених витрат за видами діяльності (табл. 10.1.).

Таблиця 10.1

Склад і призначення рахунків класу 9
"Витрати діяльності"

Код рахунка	Назва рахунка	Призначення рахунка
90	"Собівартість реалізації"	Призначений для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг

Тема 10. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції

91	“Загальновиробничі витрати”	Ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями підприємства, а також витрат на утримання і експлуатацію машин та обладнання
92	“Адміністративні витрати”	Відображаються загальногосподарські витрати, пов’язані з управлінням та обслуговуванням підприємства
93	“Витрати на збут”	Ведеться облік витрат, пов’язаних зі збутом (реалізацією, продажем), продукції, товарів, робіт, послуг
94	“Інші операційні витрати діяльності”	Ведеться облік витрат діяльності, крім витрат, відображених на рахунках 90-93.
95	“Фінансові витрати”	Ведеться облік витрат фінансової діяльності підприємства
96	“Втрати від участі в капіталі”	Ведеться облік зменшення вартості інвестицій, які облічуються за методом участі в капіталі при веденні інвестиційної діяльності
97	“Інші витрати”	Ведеться облік витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових), але не пов’язані з виробництвом або реалізацією товарів, робіт, послуг
98	“Податки на прибуток”	Ведеться облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій
99	“Надзвичайні витрати”	Ведеться облік витрат і втрат, пов’язаних з подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному звітному періоді

За дебетом рахунків цього класу відображаються суми витрат, за кредитом — списання суми витрат в кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 “Фінансові результати”.

10.3. Облік доходів і прямих витрат операційної діяльності

Групування витрат операційної діяльності

За методичними рекомендаціями щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг), затвердженими Державним комітетом промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47 витрати операційної діяльності підприємства групуються за такими ознаками (табл. 10.2).

Таблиця 10.2

Групування витрат операційної діяльності *

Ознаки групування витрат	Склад та інтерпретація груп витрат
За центрами відповідальності	Витрати групуються за місцями їх виникнення: бригада, цех, дільниця, виробництво, служба та ін. Таке групування необхідне для планового нормування витрат і контролю за їх фактичною сумою.
За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на вироби, види виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну реалізовану продукцію.
За єдністю складу (однорідністю) витрат	Одноелементні та комплексні витрати. Використовується при калькулованих собівартості.
За способами перенесення вартості на продукцію	Прямі і непрямі. Прямі витрати відносяться на об'єкти обліку баз розподілу, на підставі первинних документів. Непрямі витрати відносяться на об'єкти обліку шляхом розподілу економічно доцільним шляхом.
За видами витрат	За економічними елементами (сукупність економічно однорідних витрат) та статтями (видами витрат, що відносяться на об'єкт обліку)
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні і постійні витрати. Змінними вважаються витрати, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Постійними вважаються витрати, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва.
За календарними періодами	Щомісячні (здійснюються в кожному місяці), довгострокові (здійснюються в період, що перевищує 9 місяців)
За доцільністю здійснення	Продуктивні (доцільні) і непродуктивні (недоцільні)
За відношенням до собівартості	Витрати на продукцію та витрати періоду. Витрати на продукцію – витрати, безпосередньо пов'язані з її виготовленням. Витрати періоду – витрати, які неможливо пов'язати з доходами певного періоду.

До прямих витрат відносять:

прямі матеріальні витрати – витрачання запасів, що складають основу виготовлюваної продукції, сприяють процесу її виготовлення і можуть бути віднесені до окремих об'єктів обліку витрат;

· прямі витрати на оплату праці – заробітна плата робітників, безпосередньо зайнятих у виробничому процесі, які

*Групування переліченими за ознаками використовуються як для цілей управлінського, так і бухгалтерського (фінансового) обліку.

Тема 10. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції

можуть бути безпосередньо віднесені до об'єктів обліку витрат;

- інші прямі витрати — всі інші виробничі витрати, що можуть безпосередньо бути віднесені до конкретного об'єкта витрат (амортизація, орендна плата, ліцензія тощо).

Непрямі витрати — витрати, що не можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Доцільність віднесення витрат на об'єкти визначається за принципом співвідношення витрат і вигод. Якщо витрати на їх безпосереднє віднесення перевищують вигоди від такої операції, то такі витрати краще відносити на об'єкти обліку шляхом розподілу. Тому витрати, розмір яких є незначним у структурі собівартості, відносять до накладних.

До *виробничих накладних витрат* відносять: витрати на управління виробництвом, амортизацію та обслуговування основних засобів загальновиробничого призначення, амортизацію нематеріальних активів, витрати на вдосконалення технології і організації виробництва, витрати на обслуговування виробничого процесу, витрати на охорону праці, навколишнього середовища, техніку безпеки, інші витрати.

Виробничі накладні витрати поділяються на постійні та змінні.

Змінні загальновиробничі витрати — це витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюється прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням таких баз розподілу:

- витрат на утримання та експлуатацію обладнання;
- основної заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві продукції (робіт, послуг);
- прямих витрат;
- обсягу продукції;

Розподіл витрат здійснюється, виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Постійні загальновиробничі витрати — витрати на обслуговування та управління виробництвом, що не змінюються (майже не змінюються) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати складаються з розподілених та нерозподілених.

Розподілені загальновиробничі витрати відносяться на кожен об'єкт витрат з використанням такої ж бази розподілу, як і змінні.

Нерозподілені загальновиробничі витрати включаються до собівартості реалізованої продукції у періоді їх виникнення (рис. 10.2).

Не пов'язані з виробництвом продукції адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Ці витрати не відносяться до собівартості реалізованої продукції і є витратами періоду (рис. 10.2).

До *адміністративних витрат* відносяться витрати, спрямовані на обслуговування та управління виробництвом.

Витрати на збут – витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг).

До складу *інших операційних витрат*, відносяться інші витрати періоду.

Витрати операційної діяльності у фінансовому обліку групуються за такими економічними елементами і статтями витрат (рис. 10.2).

Для потреб фінансового обліку деталізовані витрати, одержані з управлінського обліку за окремими об'єктами перегруповуються за наведеними статтями та елементами витрат (рис. 10.2) на підприємстві в цілому.

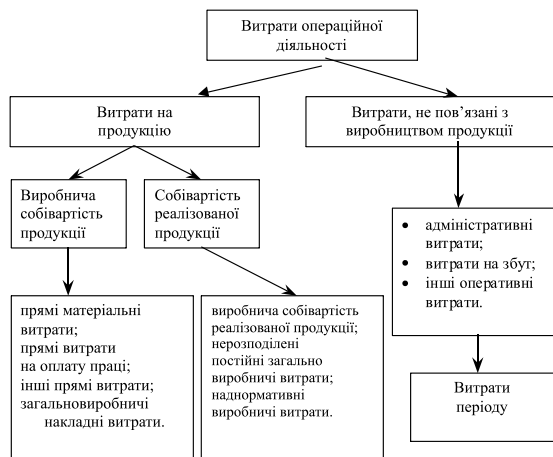


Рис. 10.2. Витрати на продукцію та витрати періоду

Методи формування витрат

Формування витрат початково здійснюється в системі управлінського обліку. Витрати збираються за окремими об'єктами: видами продукції, робіт, послуг, технологічними процесами та їх частинами тощо.

Витрати в системі управлінського обліку збираються за калькуляційними статтями по мірі зменшення активів та зростання зобов'язань. Підприємство самостійно або за погодженням з материнською (вищестоячою) організацією формує статті витрат, виходячи з особливостей діяльності.

Це можуть бути такі статті:

1. Сировина і матеріали (за видами).
2. Купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати.
3. Робота і послуги виробничого характеру.
4. Паливо і електроенергії на виробничі цілі.
5. Зворотні відходи.
6. Основна заробітна плата.
7. Додаткова заробітна плата.
8. Відрахування на соціальні заходи.
9. Амортизація інструментів і пристроїв спеціального призначення.
10. Амортизація основних засобів.
11. Амортизація нематеріальних активів.
12. Супутня продукція (вираховується).

Метод формування витрат залежать від особливостей технології виробництва та вимог менеджменту до інформації про формування витрат та ступенів їх контролю в процесі виробництва.

За особливостями технології виробництва виділяють такі методи обліку витрат: позамовний і попроцесний.



Рис. 10.3. Групування витрат операційної діяльності за обов'язковими статтями та елементами витрат у фінансовому обліку

Позамовний метод обліку витрат використовують на індивідуальних дрібносерійних виробництвах. До таких відносяться: ремонтне виробництво, поліграфія, виготовлення меблів тощо.

За цим методом витрати збираються в кожному замовленні, одержаному від клієнта. Прямі витрати: за первинними документами, накладні - пропорційно до прямих.

Попроцесний метод обліку витрат використовується в крупносерійних та масових виробництвах: машинобудуванні, переробній промисловості тощо. Об'єктом обліку витрат є тех-

Тема 10. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції

нологічний процес, його частини, види виготовленої продукції. Прямі витрати відносяться на продукцію за первинними документами, накладні — за вибраними базами розподілу.

Об'єктом контролю витрат та прибутку при цьому методі може бути не лише виготовлення продукції, а й окремі етапи процесу. На вимоги менеджменту можуть створюватись центри витрат та центри відповідальності (від мінімально доцільних), в межах яких контролюються витрати в ході виробничого процесу. Такий спосіб формування і контролю витрат називається обліком за центрами витрат і центрами відповідальності.

На базі використання наведених методів обліку може здійснюватись нормування витрат за об'єктами. При цьому складається нормативний кошторис витрат, який постійно коригується. За фактично здійсненими витратами складається калькуляція, у якій визначається собівартість продукції. Нормативний кошторис та калькуляція порівнюються, визначаються відхилення та винуватці.

Витрати в системі управлінського обліку за видами виробництв, статтями витрат і видами продукції, центрами витрат і центрами відповідальності збираються на відкритих для цього аналітичних рахунках до синтетичного рахунка 23 “Виробництво”. На дебеті цього рахунка відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, виробничі накладні витрати, втрати від браку тощо. Витрати за видами списуються з рахунків фінансового обліку: запасів, оплати праці тощо.

За кредитом рахунка 23 “Виробництво” здійснюється списання суми фактичної виробничої собівартості, завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт та послуг.

Облік витрат, що відносяться на собівартість продукції ведеться також на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”. Облік витрат на цьому рахунку ведеться за виробничими підрозділами підприємства: цехами, дільницями, відділеннями, філіями тощо. За дебетом рахунка 91 “Загальновиробничі витрати” відображається сума визнаних витрат, за кредитом — списання за розподілом на рахунки 23 “Виробництво” та 90 “Собівартість реалізації”.

Аналітичний облік на рахунку ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями витрат.

Така система поєднання управлінського та фінансового обліку називається *інтегрованою*.

Собівартість виготовленої продукції формується за окремими об'єктами обліку витрат на аналітичних рахунках субрахунку 23 “Виробництво”. Зведені за аналітичними рахунками витрати збираються за дебетом рахунку 23 “Виробництво”.

Списані за кредитом рахунку 23 “Виробництво” витрати складають собівартість продукції, виготовленої за звітний період.

Собівартість виготовленої продукції у звітному періоді продукції визначається за алгоритмом:

Собівартість готової продукції, виробленої за звітний період	=	Залишок незавершеного виробництва на початок звітного періоду	+	Витрати на виробництво в звітному періоді	-	Залишок незавершеного виробництва на кінець звіт-ного періоду
--	---	---	---	---	---	---

Витрати на виробництво продукції відображаються на рахунках бухгалтерського обліку такими записами:

Таблиця 10.3

Відображення в обліку витрат на виробництво продукції

№ з./п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
			Дебет		Кредит
1	2	3	4	5	6
1	Передані матеріали у виробництво	23	“Виробництво”	201	“Виробничі запаси”
2	Використання палива	23	“Виробництво”	203	“Паливо”
3	Використання МШП	23	“Виробництво”	22	“Малоцінні та швидкозношувані предмети”
4	Напівфабрикати, передані в подальшу переробку	23	“Виробництво”	25	“Напівфабрикати”
5	Нарахована заробітна плата виробничим працівникам	23	“Виробництво”	661	“Розрахунки за заробітною платою”
6	Нараховані відрахування на соціальні заходи працівникам виробництва	23	“Виробництво”	65	“Розрахунки за страхуванням”
7	Віднесені на виробництво витрати електроенергії	23	“Виробництво”	63	“Розрахунки з постачальниками і підрядниками”

Тема 10. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції

8	Нарахована пряма амортизація основних засобів виробничого призначення	23	“Виробництво”	131	“Знос основних засобів”
9	Затрати допоміжних цехів, розподілені на основне виробництво	23	“Виробництво”	23	“Виробництво”
10	Загальновиробничі витрати, що включаються до собівартості продукції	23	“Виробництво”	91	“Загально-виробничі витрати”
11	Оприбуткування готової продукції	26	“Готова продукція”	23	“Виробництво”

Облік прямих витрат

Групування витрат на прямі та непрямі залежить від особливостей діяльності підприємства, номенклатури виробництва, організаційної структури, технологічного процесу тощо.

Наприклад, якщо у цеху виробляють один вид продукції або декілька видів продукції в умовах ритмічного виробництва, то витрати на амортизацію та утримання обладнання будуть прямими. Якщо в цеху виробляють значну номенклатуру продукції, особливо в умовах неритмічного виробництва, то названі витрати будуть непрямими.

На більшості видів виробництв до прямих відносять витрати на оплату праці робітників виробництва та витрати на основні матеріали.

Облік матеріалів, витрачених на виробництво

Витраченими на виробництво вважаються матеріали, що увійшли в звітному періоді у собівартість виготовленої продукції, або такі, обробку яких розпочато. Всі інші залишки матеріалів: на робочих місцях, у цехових коморах, вважаються запасами і обліковуються на дебеті рахунка 20 “Виробничі запаси”.

Відпуск матеріалів на виробництво здійснюється за визначеною для окремих груп матеріалів оцінкою, за якою вони і включаються до собівартості продукції. При відпуску основних матеріалів зі складу у первинних документах на списання вказується напрям їх використання (вид виготовлюваної продукції, номер замовлення та ін.). За допоміжними матеріалами вказують напрям використання лише за умови, що вони сприяють процесу виробництва або забезпечують його за одним видом продукції.

Для потреб фінансового обліку необхідна інформація про витрачання матеріалів за окремими класифікаційними групами у звітному періоді на підприємстві в цілому.

Облік витрачання матеріалів у звітному періоді визначають за такими методами:

- документування;
- інвентарний;
- партійний.

При використанні методу документування на підставі первинних документів (лімітно-збірних карт, накладних, вимог) визначають фактичне витрачання матеріалів звітного періоду. Розрахунок кількості відпущених матеріалів здійснюють з урахуванням обсягу фактичного виробництва продукції за нормативами. Цей метод доцільно використовувати на підприємствах, що не мають незавершеного виробництва.

При інвентарному методі в кінці кожного звітного періоду проводять інвентаризацію залишків невикористаних відпущених зі складу на виробництво матеріалів. Після цього визначають вартість фактично використаних матеріалів: до початкового залишку на робочих місцях і в цеховій коморі додають відпущені матеріали і віднімають кінцевий залишок. Інвентарний метод дозволяє також визначити і матеріали, обробка яких розпочата на кінець звітного періоду. Інвентарний метод доцільно використовувати на підприємствах, що потребують наявності залишків матеріалів у цехах, а також мають незавершене виробництво на кінець звітного періоду.

Партійний спосіб обліку витрат матеріалів на виробництво використовують у виробництвах, де можливо здійснювати контроль за кожною партією розкрою. Наприклад, розкрій металів, тканин, шкіри тощо. При цьому попередньо визначається вихід деталей за окремою партією, який заноситься в Акт розкрою. Порівняння фактичного витрачання матеріалів з розрахунковим дає можливість проконтролювати виконання норм витрат матеріалів та виходу продукції.

Наведені методи обліку матеріалів дають можливість не тільки визначити фактичне витрачання матеріалів, а й виявити відхилення від встановлених норм.

При відпуску матеріалів на виробництво в межах норм складаються облікові записи:

Тема 10. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції

Дебет 23 “Виробництво”;

Кредит 20 “Виробничі запаси”;

Кредит 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

При відпуску прямих матеріалів понад визначені норми слід зробити записи на рахунках:

Дебет 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”;

Кредит 20 “Виробничі запаси”;

Кредит 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

Понаднормативне витрачання матеріалів не відноситься на собівартість продукції (робіт, послуг), а включається до собівартості реалізованої продукції.

Матеріальні витрати зменшуються на суму повернутих відходів, які оцінюються за обліковими оцінками.

Повернені відходи – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних цінностей, які утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили частково або повністю свої споживчі якості, через що використовуються з вищими витратами або не використовуються за прямим призначенням.

Облік прямої заробітної плати

Прямою вважається заробітна плата робітників, зайнятих на виробництві, яку можна безпосередньо віднести до конкретного об’єкта витрат.

При відрядній формі оплати праці заробітна плата робітників відноситься на об’єкти обліку витрат за первинними документами: нарядами, маршрутними листами, рапортами про виробіток тощо. Узагальнення цих витрат здійснюється у калькуляціях фактичної собівартості окремих видів продукції, процесів, інших об’єктів. При погодинній оплаті праці заробітна плата робітників розподіляється за видами виробів, за процесами тощо і є прямою статтею калькуляції. Додаткова заробітна плата, премії та доплати робітникам розподіляються пропорційно до основної. Одночасно з розподілом заробітної плати створюється резерв на виплату відпусток працівникам. Резерв створюється з відсотку до фонду основної та заробітної плати робітників з урахуванням суми необхідних нарахувань до соціальних фондів.

При цьому складається така кореспонденція рахунків:

Дебет 23 “Виробництво”;

Кредит 471 “Забезпечення виплат відпусток”.

Сума резерву визначається до собівартості виготовленої продукції при його створенні.

При нарахуванні прямої заробітної плати робітникам складається проводка:

Дебет 23 “Виробництво”;

Кредит 661 “Розрахунки за заробітною платою”.

Якщо заробітна плата нараховується понад встановлені норми, то її сума відноситься на собівартість реалізації. При цьому складається кореспонденція:

Дебет 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”;

Кредит 661 “Розрахунки за заробітною платою”.

При цьому аналізуються напрямки і причини відхилень, встановлюються винуватці.

Облік інших прямих витрат

Віднесення до інших прямих витрат залежить від особливостей виробництва. Якщо в цеху випускається один вид продукції або декілька видів в умовах ритмічного виробництва, то до прямих витрат можуть відноситись:

- амортизація основних засобів виробничого призначення;
- амортизація МШП;
- витрати на утримання і експлуатацію обладнання;
- відрахування на соціальні заходи;
- інші витрати.

Нарахування амортизації за основними засобами здійснюється за визначеними обліковою політикою методами для окремих груп основних засобів.

При цьому складається кореспонденція рахунків:

Дебет 23 “Виробництво”;

Кредит 131 “Знос основних засобів”.

Вартість необоротних МШП списується на витрати виробництва в залежності від методу нарахування амортизації, передбаченою для них обліковою політикою підприємства.

Облік допоміжних матеріалів

Допоміжні матеріали відносяться до прямих матеріальних витрат за умови, якщо їх відсутність є значною в структурі витрат і підприємство вважає за доцільне здійснювати їх розподіл на об'єкти обліку.

Приклад 1. Цех А здійснює виготовлення двох видів фарб, що мають різні складники. Ці два види фарби розливаються безпосередньо у цеху в 3 види тари: 10 л., 8 л., 4 л. У цеху здійснюється їх запакування на піддони відповідно 6 шт., 8 шт., 12 шт. При цьому використовується скотч і картон.

Вартість тари в даному випадку є значною і складає в середньому 1/5 в собівартості виготовленої продукції, в т.ч. вартість скотчу і картону – 0,5%. У зв'язку з цим доцільно вести аналітичний облік витрат на тару за видами продукції. Ці витрати будуть прямими, окрім витрат на скотч і картон, які недоцільно обліковувати (списувати зі складу) за окремими об'єктами обліку. Витрати на ці допоміжні матеріали будуть накладними.

Аналогічно здійснюється облік витрат на МШП, що обліковуються в складі запасів.

Наведені операції відображаються в обліку:

1. Списання зі складу допоміжних матеріалів за видами продукції, що виготовляється, і віднесення на її собівартість:

Дебет 23 “Виробництво”;

Кредит 204 “Тара і тарні матеріали”.

2. Списання зі складу допоміжних матеріалів в цех А в розмірі односторонньої потреби і віднесення їх на собівартість продукції, що виготовляється:

Дт 91 “Загальновиробничі витрати”;

Кт 204 “Тара й тарні матеріали”.

Витрати на тару відносяться на собівартість виготовлюваної продукції за умови, якщо її запакування здійснюється у цеху.

Облік витрат на соціальні заходи

До складу інших прямих витрат відносяться відрахування на соціальні заходи за заробітною платою робітників.

Це витрати на нарахування: Пенсійного фонду (32 % нарахованого заробітку):

Дт 23 “Виробництво”;

Кт 651 “Розрахунки за пенсійним забезпеченням”.

Фонду соціального страхування (2,9 % нарахованої заробітної плати):

Дт 23 “Виробництво”;

Кт 652 “Розрахунки за соціальним страхуванням”.

Фонду соціального страхування на випадок безробіття (2,1 % нарахованої заробітної плати робітників):

Дт 23 “Виробництво”;

Кт 653 “Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття”.

До прямих можуть бути включені інші виробничі витрати, які економічно можливим шляхом відносяться на окремі об’єкти обліку витрат. Формування витрат за об’єктами витрат здійснюється в системі управлінського обліку.

10.4. Облік загальновиробничих витрат

До складу загальновиробничих відносяться витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами підприємства, а також витрати на експлуатацію машин та устаткування (табл. 10.4).

Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”. За дебетом цього рахунка обліковується сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне за відповідним розподілом їх списання на рахунки 23 “Виробництво” та 90 “Собівартість реалізації”.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні (табл. 10.4).

До *змінних* відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Розподіл змінних виробничих витрат здійснюється за об’єктами за визначеними базами розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Витрати, що змінюються майже прямо-пропорційно, вважаються умовно-змінними.

Витрати на управління і обслуговування виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності будуть умовно-постійними. (табл. 10.4). Витрати, що частково змінюються, вважаються *умовно-змінними*.

Розподіл постійних витрат за об’єктами здійснюється за визначеною підприємством базою, виходячи з нормальної потужності.

Тема 10. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції

Нормальна потужність підприємства – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування.

Таблиця 10.4

Групування загальновиробничих витрат підприємства

№ з./п.	Зміст статті	Групування статей витрат	
		постійні	змінні
1.	Утримання апарату управління цеху	x	
2.	Витрати на відрядження апарату управління цеху	x	
3.	Витрати на обслуговування виробничого процесу (спеціальне харчування ін.)	x	
4.	Витрати на охорону праці	x	
5.	Витрати на охорону навколишнього Середовища	x	
6.	Винахідництво і раціоналізація	x	
7.	Витрати на дослідження і розробки	x	
8.	Витрати на утримання обладнання основних засобів загальновиробничого призначення	x	
9.	Витрати на обслуговування: ремонт основних засобів загальновиробничого призначення	x	
10.	Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	x	
11.	Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення	x	
12.	Витрати на обслуговування виробничих будівель і споруд	x	
13.	Нестачі в межах норм природного Збитку		x
14.	Водопостачання		x
15.	Обов'язкове страхування	x	
16.	Утримання охорони	x	
17.	Утримання внутрішнього транспорту		x
18.	Витрати на матеріали загальновиробничого призначення		x
19.	Послуги зі сторони		x
20.	Податки і збори		x
21.	Інші витрати	x	

Розподіл загальновиробничих витрат може здійснюватись за такими базами:

- витрати на утримання та експлуатацію обладнання;
- основна заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві продукції (робіт, послуг);

- прямі витрати;
- обсяг продукції.

При розподілі постійних загальновиробничих витрат можуть виникнути нерозподілені постійні загальновиробничі витрати. Ці витрати відносяться не до собівартості продукції, що виготовляється, а до собівартості реалізованої продукції і є витратами періоду. Приклад розподілу таких витрат наведено в таблиці 10.4.

Приклад. Підприємством визначена нормальна потужність у тоннах випуску продукції за місяць – 1000 т. Заплановані загальновиробничі витрати за нормальною потужністю за місяць – 50 000 грн., у т. ч. – 40 000 – змінні, 10000 – постійні. У січні виготовлено 800 т. продукції, фактичні змінні витрати 29 000, постійні – 9000 грн. Розподіл загальновиробничих затрат проведено у таблиці 10.5.

Таблиця 10.5

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат на підприємстві

№	Показники	Всього	На одиницю бази розподілу (1 т)	Включення загальновиробничих витрат до:	
				Витрат на виробництво продукції (рахунок 23)	Собівартості реалізованої продукції (рахунок 90)
1	База розподілу при нормальній потужності (тон)	1000	X	X	X
	Витрати при нормальній потужності (тис. грн.)	50000	X	X	X
	З них:				
2	Змінні (ряд. 2 гр. 3 : ряд 1гр.3 = ряд. 2 гр. 4)	40000	40	X	X
3	Постійні (ряд. 3гр.3 : ряд 1 гр. = ряд. 3гр.4)	10000	10	X	X
4	База розподілу при фактичній потужності, (тон)	800	X	X	X
5	Фактичні загальновиробничі витрати, тис. т	38000	X	X	X
	З них:				

Тема 10. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції

6	Змінні (ряд. 2 гр. 4 х ряд 4 гр. 3)	29000	X	29000	X
7	Постійні (ряд. 5 гр. 3 - ряд. 6 гр. 3)	9000	X	X	X
8	Постійні розподілені (ряд. 4 гр. 3 ряд. 3гр.4)	8000 (10x800)	X	8000	X
9	Постійні нерозподілені (ряд. 7 гр. 3-ряд. 8гр.3)	1000	X	X	1000

За результатами розподілу накладних витрат видно, що на підприємстві у січні місяці частина постійних загальновиробничих витрат залишилась нерозподіленою. Це обумовлено тим, що потужності підприємства були завантажені на 80%, а сума постійних накладних витрат не зменшилась пропорційно із зміною обсягу виробництва.

Постійні загальновиробничі витрати можуть залишитися нерозподіленими також за умови невідповідності розподілу статей на постійні та змінні або при наявності помилок при складанні кошторисів витрат.

На суму загальновиробничих витрат, що включаються до собівартості виготовленої продукції, виконуються такі бухгалтерські записи, грн.:

Дебет 23 “Виробництво” 37 000
Кредит 91 “Загальновиробничі витрати” 37 000

2. На суму загальновиробничих витрат, що включаються до витрат періоду:

Дебет 90 “Собівартість реалізації” 1 000
Кредит 91 “Загальновиробничі витрати” 1 000

За П(С)БО 16 загальна сума розподілених та нерозподілених виробничих витрат не може перевищувати їх фактичний розмір.

10.5. Облік готової продукції та її реалізації

До готової продукції відносяться вироби, виготовлені на підприємстві, призначені для продажу, які відповідають технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом. Для цілей бухгалтерського обліку готова продукція включається до складу запасів.

Готова продукція прибуткується на склад за фактичною собівартістю. В аналітичному обліку оприбутковування готової продукції здійснюється за обліковими цінами, що визначається підприємством, виходячи з розміру фактичної собівартості попередніх періодів. Це відбувається тому, що технічно можливо визначити розмір тільки прямих витрат, що включаються до собівартості кожної партії продукції, однак лише після закінчення звітного періоду стає відома фактична потужність та сума загальновиробничих витрат, що включаються до собівартості виробленої продукції.

По завершенні звітного місяця облікова вартість готової продукції коригується до фактичної. Сума відхилень облікової вартості від фактичної визначається таким чином:

$V.v. = (V. поч. + V. зв. міс.) / (П. поч. + П. зв. міс.)$, де

V.v. – відсоток відхилень;

V.поч. – відхилення на початок місяця;

V.зв. міс. – відхилення звітного місяця;

П.поч. – продукція за обліковими цінами на початок місяця;

П.зв.міс. - продукція звітного місяця за обліковими цінами.

Сума відхилень визначається добутком відсотка відхилень та вартості відпущеної зі складу продукції.

Сума відхилень на початок місяця визначається різницею залишку по рахунку 26 “Готова продукція “ за фактичною собівартістю та залишку готової продукції на складі за обліковими цінами.

Оприбуткування готової продукції на склад здійснюється за накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма М-12), приймально-здавальними актами. На окремі її види, (номенклатурні номери) відкриваються картки складського обліку, у яких ведеться облік надходження готової продукції, її вибуття та виводиться залишок після кожної операції. На складі ведеться в більшості випадків кількісний облік готової продукції. Відвантаження готової продукції здійснюється за угодами з покупцями за цінами, які визначаються для кожного зокрема. На основі первинних документів ведеться Відомість аналітичного обліку запасів (5.1) до Журналу 5 “Облік витрат”.

Тема 10. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції

Протягом звітного місяця у цехах нагромаджуються дані про виробництво продукції за обліковими цінами та кількістю виготовленої продукції. У кінці місяця здійснюється корегування облікової вартості готової продукції до фактичної.

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства використовується рахунок 26 “Готова продукція”. За дебетом рахунка відображається надходження готової продукції за фактичною виробничою собівартістю, за кредитом – списання готової продукції та сума відхилень фактичної виробничої собівартості від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до собівартості реалізованої продукції.

Списання вартості готової продукції зі складу здійснюється за одним із методів, передбачених П(С)БО 9 “Запаси”:

- ідентифікованої собівартості;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);
- нормативних витрат.

В кінці звітного місяця при оприбуткуванні готової продукції складаються такі облікові записи :

1. На суму фактичної виробничої собівартості виготовленої продукції:

Дебет 26 “Готова продукція “;

Кредит 23 “Виробництво”.

2. На суму виробничої собівартості за обліковими цінами:

Дебет 90 “Собівартість реалізації”;

Кредит 26 “Готова продукція “.

3. На суму відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами:

Дебет 90 “Собівартість реалізації”;

Кредит 26 “Готова продукція “.

(При перевищенні собівартості над обліковою ціною).

Дебет 90 “Собівартість реалізації”;

Кредит 26 “Готова продукція “.

(При перевищенні облікової ціни над фактичною собівартістю – “сторно”).

Відвантаження готової продукції покупцям здійснюється за цінами, визначеними угодами з ними.

Для обліку доходів від реалізації продукції використовується рахунок 701 “Доходи від реалізації готової продукції”. Протягом року за кредитом рахунка 701 відображається загальна сума доходу підприємства від реалізації продукції, включаючи суми непрямих податків, зборів і платежів. Аналітичний облік реалізації готової продукції відображається у Відомості аналітичного обліку розрахунків з покупцями і замовниками (3.1), за винятком заборгованості, забезпеченої векселем. У Відомості вказується за кожним виставленим рахунком покупця: сальдо на початок місяця, дата виникнення заборгованості, суми дебіторської заборгованості в кореспонденції з рахунками грошових коштів та доходів, дата оплати за продукцію та сальдо на кінець місяця. Облік реалізації готової продукції відображається такими обліковими записами (табл. 10.6)

Таблиця 10.6

Операції реалізації готової продукції та визнання доходу від реалізації

№ з./п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Реалізовано готову продукцію покупцям	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”	701 “Доходи від реалізації готової продукції”.
2.	Відображена сума податкових зобов’язань з ПДВ	701 “Доходи від реалізації готової продукції”.	641 “Розрахунки за податками”
3.	Списана собівартість реалізованої продукції	901 “Собівартість реалізованої готової продукції”	26 “Готова продукція”
4.	Списана собівартість готової продукції на фінансовий результат	791 “Результат основної діяльності”	901 “Собівартість реалізованої готової продукції”
5.	Списана сума доходу на фінансовий результат	701 “Доходи від реалізації готової продукції”.	791 “Результат основної діяльності”
6.	Відображено нерозподілений прибуток	791 “Результат основної діяльності”	441 “Нерозподілений прибуток”

Тема 10. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції

До собівартості реалізованої продукції відносять :

- виробничу собівартість реалізованої продукції;
- нерозподілені загальновиробничі витрати;
- наднормативні виробничі витрати.

Виробнича собівартість реалізованої продукції визначається, виходячи з облікової ціни з урахуванням суми відхилень фактичної виробничої собівартості від облікової ціни.

Рахунок 90 “Собівартість реалізації” призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. За дебетом рахунка 90 “Собівартість реалізації” відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), страхові виплати відповідно до договорів страхування, за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 “Фінансові результати”.

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 такі субрахунки:

- 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”;
- 902 “Собівартість реалізованих товарів”;
- 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”;
- 904 “Страхові виплати”.

Списання виробничої собівартості реалізованої продукції оформляється на рахунках бухгалтерського обліку таким записом:

Дебет 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”;
Кредит 26 “Готова продукція”.

Суму нерозподілених загальновиробничих витрат одержуємо за розрахунком (табл. 18.12). При їх списанні складаємо такий обліковий запис, грн.:

Дебет 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” 1 000
Кредит 91 “Загальновиробничі витрати” 1 000

Наднормативні виробничі витрати виникають при використанні методу нормативних витрат для формування собівартості виготовленої продукції:

1. Списання наднормативних витрат на матеріали:
Дт 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” ;
Кт 20 “Виробництво”.
2. Списання наднормативних витрат на заробітну плату:
Дт 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” ;
Кт 661 “Розрахунки за заробітною платою”.
3. Списання наднормативних загальновиробничих витрат:
Дт 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” ;
Кт 91 “Загальновиробничі витрати”.

Собівартість реалізованої продукції визначаємо за алгоритмом:

$$\boxed{\text{Собівартість реалізованої продукції}} = \boxed{\text{Залишок готової продукції на складі на початок періоду}} + \boxed{\text{Собівартість продукції, виготовленої за звітний період}} - \boxed{\text{Залишок готової продукції на кінець періоду}}$$

10.6. Облік незавершеного виробництва та готової продукції

Продукція, що не пройшла всіх етапів технологічної обробки на даному підприємстві і не відповідає визначеним параметрам та стандартам, а також незавершені роботи, не прийняті замовниками, вважаються незавершеним виробництвом.

Для визначення розміру незавершеного виробництва необхідно врахувати облік руху сировини і матеріалів, деталей, вузлів та напівфабрикатів, ступінь їх обробки та всі витрати на обробку, включаючи накладні витрати.

Облік виробництва здійснюється на рахунку 23 “Виробництво”. Зокрема, цей рахунок передбачений для обліку на окремих субрахунках витрат:

- промислових та сільськогосподарських підприємств на виробництво продукції;
- підрядних, геологічних та проектних організацій на виконання будівельно-монтажних, геологорозвідувальних та проектно-пошукових робіт;
- підприємств транспорту та зв’язку на надання послуг;
- підприємств громадського харчування на випуск власної продукції;

Тема 10. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції

- підприємств торгівлі, постачання та збуту на здійснення діяльності з продажу товарів;
- дорожніх господарств на утримання й ремонт автомобільних доріг;
- інших підприємств і організацій;
- допоміжних (підсобних) виробництв;
- на виконання некапітальних робіт (будівництво тимчасових споруд, демонтаж припиненого будівництва об'єктів).

За дебетом рахунку 23 “Виробництво” відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом - вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо).

Аналітичний облік за рахунком 23 “Виробництво” ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

У виробництвах, що мають постійні залишки незавершеного виробництва, для визначення витрат, що відносяться до готової продукції, їх необхідно постійно щомісячно оцінювати.

Собівартість готової продукції при наявності незавершеного виробництва визначають таким чином: до незавершеного виробництва на початок місяця додають затрати звітного місяця, вираховують повернення і списання сум, а також незавершене виробництво на кінець звітного періоду. Тому правильна оцінка незавершеного виробництва є важливою.

При визначенні вартості незавершеного виробництва слід враховувати:

- фактично здійснені прямі витрати (за первинними документами);
- транспортно-заготівельні витрати – за середнім відсотком, виходячи з вартості витрачених матеріальних цінностей;
- додаткову заробітну плату – за визначеним відсотком;

– витрати на соціальне страхування – за відсотками, визначеними у відповідності до вимог чинного законодавства до основної та додаткової заробітної плати;

– загальновиробничі накладні витрати – виходячи з визначеної підприємством бази розподілу.

Для точнішої оцінки незавершеного виробництва підприємства проводять його інвентаризацію. У акті інвентаризації залишки незавершеного виробництва відображають за окремими об'єктами обліку витрат, виходячи із ступеня їх обробки і порівнюють з даними, отриманими з бухгалтерського обліку. Отримані відхилення аналізують.

Не відображаються у складі незавершеного виробництва: виробничі запаси, які ще не підлягали обробці, втрати від браку, напівфабрикати власного виробництва, своєчасно не списані затрати, пов'язані з готовою продукцією або виконаними замовленнями.

Приклад. На машинобудівному заводі виготовлення токарних верстатів здійснюється в складальному цеху. Незавершене виробництво на початок звітного місяця складає 42 000 грн. У звітному місяці у складальному цеху було здійснено такі затрати, пов'язані з виробництвом продукції, грн.:

– прямі матеріальні затрати	– 86 000
– прямі затрати на оплату праці	– 32 000
– витрати на додаткову заробітну плату	– 8 000
– відрахування на соціальні заходи	– 16 400
– амортизація виробничого обладнання	– 15 500
– витрати на утримання і експлуатацію машин і обладнання	– 8 300
- розподілені загальновиробничі накладні витрати	– 18 400
Всього витрат	– 184 600

У звітному періоді було оприбутковано на склад готової продукції на суму 198 240 грн.

Необхідно визначити залишок незавершеного виробництва на кінець місяця.

У звітному періоді було здійснено витрат на виробництво на суму 184 600 грн.

При відображенні витрат на виробництво було складено такі облікові записи (таблиця 10.7.):

Таблиця 10.7

Формування витрат на виробництво складального цеху
машинобудівного заводу звітного місяця

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Витрачено основні матеріали для виробництва верстатів	23 "Виробництво"	20 "Виробничі запаси" 25 "Напівфабрикати"	86 000
2	Нарахована основна заробітна плата робітникам складального цеху	23 "Виробництво"	66 "Розрахунки з оплати праці"	32 000
3	Нарахована основна заробітна плата робітникам складального цеху	23 "Виробництво"	66 "Розрахунки з оплати праці"	8 000
4	Здійснено нарахування у соціальні фонди	23 "Виробництво"	65 "Розрахунки з органами соціального страхування"	16 400
5	Нарахована амортизацію виробничого обладнання, що є прямою статтею витрат	23 "Виробництво"	131 "Знос основних засобів"	15 500
6	Нараховані витрати на утримання і експлуатацію машин і обладнання	23 "Виробництво"	20 "Виробничі запаси" 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" 66 "Розрахунки з оплати праці" 65 "Розрахунки з органами соціального страхування"	8300
7.	Списано частку розподілених накладних загальновиробничих витрат	23 "Виробництво"	91 "Загальновиробничі витрати"	18 400
8.	Оприбутковано готову продукцію	26 "Готова продукція"	23 "Виробництво"	198 240

Для визначення залишку незавершеного виробництва відкриємо рахунок 23 "Виробництво" і віднесемо здійснені у звітному місяці затрати усі здійснені витрати (табл. 10.4). За-

Нашкерська Г.В. Фінансовий облік

гальна сума затрат звітного місяця склала 184 600 грн. У звітному місяці була оприбуткована готова продукція на суму 198 240 грн.

Для того, щоб визначити незавершене виробництво на кінець місяця необхідно :

$$\begin{array}{l} \text{Незавершене} \\ \text{виробництво} \\ \text{на кінець місяця} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Незавершене} \\ \text{виробництво} \\ \text{на початок} \\ \text{місяця} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Витрати} \\ \text{на виробництво} \\ \text{звітного} \\ \text{місяця} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Готова} \\ \text{продукція} \\ \text{звітного} \\ \text{місяця} \end{array}$$

Дт 23 Виробництво Кт

Сальдо на початок звітного місяця – 42 000 грн.	
1. 86 000	
2. 32 000	
3. 8 000	
4. 16 400	8.198
5. 15 500	240
6. 8 300	
7. 18 400	
184 600	
Сальдо на кінець місяця – 28 360 грн.	

$$42\,000 + 184\,600 - 198\,240 = 28\,360 \text{ (грн.)}$$

Детальніше порядок формування витрат на виробництво буде розглянуто у темі “Облік витрат”.

Не відносяться до складу незавершеного виробництва напівфабрикати власного виробництва.

Напівфабрикати – продукція, що не пройшла всіх стадій (етапів) виробництва на даному підприємстві і потребує подальшої обробки.

Облік напівфабрикатів ведеться на рахунку 25 “Напівфабрикати”. Цей рахунок призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва.

Облік напівфабрикатів власного виробництва на окремому рахунку ведуть підприємства, у яких напівфабрикати, крім

Тема 10. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції

використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція. До напівфабрикатів належить продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування. Зокрема, на цьому рахунку можуть обліковуватися виготовлені підприємством напівфабрикати: чавун передельний у чорній металургії; сира гума і клей в гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості; солод у пивоварній промисловості; пряжа і сирова тканина в текстильній промисловості.

На підприємствах, на яких напівфабрикати власного виробництва використовуються тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки обліковуються на рахунку 23 “Виробництво”.

За дебетом рахунку 25 “Напівфабрикати” відображається надходження (створених) напівфабрикатів, за кредитом – вибуття напівфабрикатів унаслідок продажу, передачі в подальшу переробку, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активу.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій руху напівфабрикатів наведена в таблиці 10.8.

Таблиця 10.8

Відображення на рахунках обліку операцій руху напівфабрикатів на підприємстві

№ з./п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Оприбутковано з виробництва напівфабрикати	25 “Напівфабрикати”	23 “Виробництво”
2.	Передано зі складу напівфабрикати для подальшої обробки	23 “Виробництво”	25 “Напівфабрикати”
3.	Оприбутковані на склад готової продукції напівфабрикати, призначені для реалізації	26 “Готова продукція”	25 “Напівфабрикати”
4.	Визнано дохід від реалізації напівфабрикатів після передачі їх на склад готової продукції	361 “Розрахунки з покупцями і замовниками”	701 “Дохід від реалізації готової продукції”

5.	Визнано податкові зобов'язання з ПДВ	701 “Дохід від реалізації готової продукції”	641 “Розрахунки за податками”
4	Списано собівартість напівфабрикатів власного виробництва	901 “Собівартість реалізованої готової продукції”	26 “Готова продукція”
5	Списання нестач за їх балансовою вартістю напівфабрикатів власного виробництва	947 “Нестачі і втрати від списання цінностей”	26 “Готова продукція”

Аналітичний облік напівфабрикатів ведеться за їх видами, визначеними, виходячи з потреб підприємства.

До *готової продукції* належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

Готова продукція оприбутковується на склад підприємства за фактичною собівартістю її виробництва.

Оприбуткування готової продукції на склад здійснюється за накладними – вимогами на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, відомостями, приймально-здавальними актами та з використанням інших первинних документів.

Об'єктом обліку готової продукції є кожен вид виготовленої продукції, за яким здійснюються формування прямих витрат та розподіл накладних витрат в управлінському обліку. На кожен вид готової продукції в обліку відкривається картка складського обліку, у якій вказується: номенклатурний номер та назва продукції, одиниця вимірювання, дати надходження та вибуття кожної партії даного виду продукції. Залишок на картці виводиться після кожної операції надходження і вибуття продукції. При незначній номенклатурі і обсягах готової продукції дозволяється вести облік готової продукції на складі у книзі складського обліку, сальдових або оборотно-сальдових відомостях.

Для відображення в обліку відвантаження готової продукції використовують такі первинні документи: накладна, товарно-транспортна накладна.

Паралельно бухгалтерія веде нагромаджувальні відомості випуску готової продукції та нагромаджувальні відомості відвантаженої продукції. У сумарному вираженні узагальнена інформація про відвантаження готової продукції відображається у Відомості 5.1 до Журналу 5.

Тема 10. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства використовують рахунок 26 “Готова продукція”.

За дебетом рахунку 26 “Готова продукція” відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю.

Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методами оцінки вибуття запасів: ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, ФІФО, ЛІФО, нормативних витрат.

Оцінка готової продукції на дату балансу здійснюється за нижчою з вартостей: собівартістю виготовлення або чистою вартістю реалізації.

Не включаються до собівартості реалізованої продукції:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- нерозподілені загальновиробничі накладні витрати.

Для відображення реалізації готової продукції складають такі облікові записи (таблиця 10.9):

Таблиця 10.9

**Відображення на рахунках обліку операцій реалізації
готової продукції**

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Надійшла з виробництва готова продукція	26 “Готова продукція”	23 “Виробництво”
2	Визнано дохід від реалізації готової продукції	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”	701 “Дохід від реалізації готової продукції”
3	Нараховані податкові зобов’язання з ПДВ	701 “Дохід від реалізації готової продукції”	641 “Розрахунки за податками”
4	Списано собівартість готової продукції	901 “Собівартість реалізованої готової продукції”	26 “Готова продукція”
5	Списання нестач готової продукції за їх балансовою вартістю	947 “Нестачі і втрати списання цінностей”	26 “Готова продукція”

Порядок відображення витрат, пов'язаних з виготовленням продукції, розглянемо у розділі “Облік витрат”.

10.8. Облік браку у виробництві

Значну частину в непродуктивних витратах підприємства займають втрати від браку.

Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

У процесі виробництва продукції можливі також технологічні втрати. До них належать витрачання сировини і матеріалів та інших запасів, внаслідок яких неможливо оприбуткувати готову продукцію. Порядок їх розрахунку для промислових підприємств визначені Методичними рекомендаціями по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг), затвержені Державним комітетом промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47.

Наприклад, підприємство займається виготовленням фарби. За затвердженою технологією виробництва для виготовлення однієї партії фарби робітники закладають в обладнання усі необхідні складові вагою 500 кг. Вихід готової фарби при повному дотриманні технології складе близько 485-485 кг. У даному випадку 15-20 кг вкладених матеріалів будуть технологічними втратами. Оцінка технологічних втрат за прямими матеріальними витратами здійснюються за нормативними калькуляціями або технологічними картами, за витратами з оплати праці з нарахуваннями на соціальне страхування – з нормативами з урахуванням виконаних операцій, загальновиробничими накладними витратами – за відсотком, виходячи з порядку їх розподілу підприємством. Технологічні втрати списуються на собівартість виготовленої у звітному періоді продукції або на незавершене виробництво.

Брак продукції поділяється на *зовнішній*, тобто виявлений споживачем і пред'явлений для відшкодування збитків, та

Тема 10. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції

внутрішній, виявлений в процесі виробництва. У залежності від характеру відхилень від нормативів він може бути *остаточним або виправним*.

Облік витрат на виправлення браку та вартість остаточного браку відображається підприємством на рахунок 24 “Брак у виробництві”. За дебетом рахунку 24 “Брак у виробництві” відображаються витрати виявленого зовнішнього та внутрішнього браку (вартість невиправного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень; за кредитом — суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції.

При зовнішньому браку, виявленому покупцем після повернення ним продукції, підприємство здійснює корегування отриманих доходів, визнаних податків та собівартості реалізованої продукції. Для відображення операцій з обліку браку складаються такі облікові записи (табл. 10.10):

Таблиця 10.10
Кореспонденція рахунків при обліку браку

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Здійснено витрати для виправлення виправного браку:	24 “Брак у виробництві”	23 “Виробництво”
	- матеріалів	24 “Брак у виробництві”	20 “Виробничі запаси”
	- малоцінних та швидкозношуваних предметів	24 “Брак у виробництві”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
	- оплата праці	24 “Брак у виробництві”	66 “Розрахунки з оплати праці”
	- соціальне страхування	24 “Брак у виробництві”	65 “Розрахунки за страхуванням”

2.	Списання витрат на виправлення браку на собівартість продукції	23 "Виробництво"	24 "Брак у виробництві"
3.	Списана фактична собівартість остаточного браку	24 "Брак у виробництві"	23 "Виробництво"
4.	Здійснено відшкодування втрат від браку за рахунок винуватців	375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"	24 "Брак у виробництві"
5.	Оприбуткування матеріалів, які можливо використати повторно	20 "Виробничі запаси" 209 "Інші матеріали"	24 "Брак у виробництві"
6.	Корегування доходів у зв'язку з поверненням покупцями бракованої готової продукції	704 "Вирахування з доходу"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
7.	Корегування запасів та собівартості реалізованої продукції на суму повернень (метод "сторно")	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	26 "Готова продукція"

Аналітичний облік за рахунком 24 "Брак у виробництві" ведеться за видами виробництва.

Втрати від браку відображаються в тому місяці, у якому вони виявлені. На виявлений брак відділом технічного контролю складається *акт про брак*, у якому вказується місце виникнення браку, кількість бракованих виробів, причина браку, а також особи, винні у виникненні браку.

Підприємство повинне скласти перелік можливих причин виникнення браку, включаючи технологічні втрати, винуватців браку. Якщо брак виник з вини працівників, то отримані втрати або здійснені витрати на його виправлення утримуються з нарахованої їм заробітної плати (за письмовою заявою працівників). Якщо брак виник через поставки неякісних матеріалів постачальниками, то підприємство виставляє їм претензії відповідно до умов укладених договорів.

ЧАСТИНА II

Фінансовий облік 2

Тема 11. Облік зобов'язань за розрахунками з постачальниками та інших поточних зобов'язань

11.1. Зміст, визнання та оцінка зобов'язань

Методологічні засади формування у фінансовому обліку інформації про зобов'язання підприємств та її розкриття у примітках до фінансової звітності визначені у П(С)БО 11 “Зобов'язання”.

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

Обов'язок оплатити зобов'язання виникає за умови отримання активу або попередньої оплати за актив, при його нарахуванні, за чинним законодавством та за статутом підприємства.

Зобов'язання відображається у балансі, якщо підприємство має теперішню заборгованість внаслідок минулих подій за таких умов:

- його оцінка може бути достовірно визначена;
- існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення (оплати).

У будь-якому разі визнання зобов'язання обумовлює відтік грошових коштів чи інших активів підприємства у майбутньому. Іноді в результаті погашення одного зобов'язання може виникнути інше зобов'язання. Наприклад, погашення за-

боргованості перед постачальником за товари, роботи і послуги векселем. Тоді виникає зобов'язання за виданим векселем.

Окремі зобов'язання можуть бути конвертовані в капітал. Наприклад, якщо підприємство емітувало облігації, розмістило їх і тримач облігацій прийняв рішення конвертувати їх в акції (при умові, що можливість такої конвертації була визначена при їх емісії). В такому випадку відтік економічних вигод здійснюється лише в момент виплати дивідендів новим акціонерам (якщо дивіденди виплачуються).

Конвертування зобов'язань у капітал здійснюється також за умови, якщо відпадає необхідність їх сплачувати. Наприклад, кредитори підприємства збанкрутували або минув термін позовної давності кредиторської заборгованості. Тоді сума такої кредиторської заборгованості визнається у складі доходів, які збільшують розмір власного капіталу.

За П(С)БО 11 “Зобов'язання” їх поділяють на такі групи:

- довгострокові (визначений термін погашення яких більше дванадцяти місяців);
- поточні (визначений термін погашення яких не перевищує дванадцять місяців);
- забезпечення (з невизначеною точно датою погашення);
- непередбачені зобов'язання (зобов'язання, імовірність та час визнання якого за балансом точно не визначені);
- доходи майбутніх періодів.

На балансі зобов'язання оцінюються:

- 1) за сумою погашення;
- 2) за теперішньою вартістю;
- 3) за обліковими оцінками ресурсів, необхідних для погашення відповідного зобов'язання на дату балансу.

Сума погашення – це недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

За сумою погашення відображаються в балансі поточні зобов'язання.

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

Тема 11. Облік зобов'язань за розрахунками з постачальниками

За теперішньою вартістю обліковуються довгострокові зобов'язання, за якими нараховуються відсотки.

За обліковими оцінками (за вирахуванням очікуваного відшкодування) відображаються забезпечення, які створюються для відшкодування майбутніх витрат на дату балансу.

Якщо підприємство отримало довгостроковий кредит чи уклало угоду фінансової оренди, частина його довгострокових зобов'язань або й уся сума зобов'язання, яку треба сплатити протягом дванадцяти місяців з дати балансу, повинна бути перекваліфікована у поточне зобов'язання.

Для обліку поточної частини довгострокових зобов'язань використовують рахунок 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями”. Цей рахунок має такі субрахунки:

611 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті”;

612 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті”.

За кредитом рахунка 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями” відображається та частина довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, за дебетом — погашення довгострокової заборгованості, її списання тощо.

Аналітичний облік ведеться за кредиторами та видами заборгованості.

Для відображення перегрупування частини довгострокового зобов'язання у поточне необхідно скласти таку кореспонденцію рахунків:

Дебет 50 “Довгострокові позики”;

Дебет 51 “Довгострокові векселі видані”;

Дебет 52 “Довгострокові зобов'язання за облігаціями”;

Дебет 53 “Довгострокові зобов'язання з оренди”;

Дебет 55 “Інші довгострокові зобов'язання”;

Кредит 611 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті”;

Кредит 612 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті”;

Облік поточної частини довгострокової заборгованості ведеться окремо в національній та іноземній валютах.

11.2. Облік заборгованості, забезпеченої векселями

Вексель — це безумовне письмове зобов'язання сплатити певну суму протягом визначеного періоду чи в установлений термін на користь пред'явника векселя. Векселі видані відображаються в обліку за номінальною вартістю і видаються постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за отримані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на які підприємство видало векселі.

Якщо підприємство розраховується за кредиторську заборгованість векселями, то собівартість отриманих цінностей є нижчою, ніж сума погашення векселя.

Векселі бувають відсоткові та безвідсоткові. При передачі відсоткового векселя обумовлюються розміри та терміни сплати відсотків. Незалежно від термінів сплати вони нараховуються на кожен звітну дату.

Облік короткострокових векселів виданих ведеться на рахунку 62 “Короткострокові векселі видані”. Цей рахунок має такі субрахунки:

621 “Короткострокові векселі, видані у національній валюті”;

622 “Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті”.

За кредитом рахунку 62 “Короткострокові векселі видані” відображається видача векселів у забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників та інших кредиторів та в забезпечення інших операцій, за дебетом — погашення заборгованості за виданими векселями, її списання, тощо.

Операції з відсотковими векселями відображаються в обліку записами:

1. Надання відсоткового векселя за номінальною вартістю: Дебет 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”.

Кредит 621 “Короткострокові векселі, видані у національній валюті”

2. Нарахування відсотків (щомісячно за принципом нарахування):

Дебет 952 “Інші фінансові витрати”;

Кредит 684 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”.

3. Погашення векселя:

Дебет 621 “Короткострокові векселі, видані у національній валюті”;

Кредит 311 “Поточні рахунки у національній валюті”.

4. Сплата відсотків за векселем виданим:

Дебет 684 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”;

Кредит 311 “Поточні рахунки у національній валюті”.

При видачі платником кредитору безвідсоткового векселя його номінальна вартість, як правило, є вищою, ніж поточна сума заборгованості. У період з дати видачі векселя до дати його погашення здійснюється перерахування рівними частками різниці номінальної вартості векселя та суми заборгованості, яка відноситься до складу інших фінансових витрат. При цьому в обліку складаються записи:

1. Видано вексель постачальнику на суму заборгованості:

Дебет 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”;

Кредит 621 “Короткострокові векселі, видані у національній валюті”.

2. На суму перевищення номінальної вартості над сумою заборгованості:

Дебет 39 “Витрати майбутніх періодів”;

Кредит 621 “Короткострокові векселі, видані у національній валюті”.

3. При списанні (амортизації) різниці рівномірними частками до часу погашення векселя:

Дебет 952 “Інші фінансові витрати”;

Кредит 39 “Витрати майбутніх періодів”.

4. Погашення векселя:

Дебет 621 “Короткострокові векселі, видані у національній валюті”;

Кредит 311 “Поточні рахунки у національній валюті”.

Підприємства найчастіше використовують при здійсненні розрахунків безвідсоткові дисконтні векселі.

Аналітичний облік розрахунків векселями ведуть у Відомості 3.4 “Відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів”. У заголовку відомості вказується номер синтетичного рахунка, до якого відкрито аркуш відомості та назва об'єкта обліку (виданих короткострокових векселів, отрима-

них короткострокових векселів). Підсумки відомостей пере-
носяться в розділ I Журналу 3.

11.3. Облік кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги

Товарно-матеріальні цінності надходять на підприємство на підставі угод з постачальниками. В угодах передбачаються умови поставки: види та номенклатура товарно-матеріальних цінностей, що поставляються, кількість, ціна, строки постав-
ки, порядок розрахунків.

На кожну партію відвантаженого товару постачальник виписує документи: накладні, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні. При отриманні товарно-матеріальних цінностей підприємством перевіряється їх кількість, якість та ціна відповідно до умов постачання. Після перевірки здійснюється реєстрація отриманого вантажу в Журналі обліку вантажів.

Бухгалтерський облік розрахунків з постачальниками і підрядниками за отримані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, послуги ведеться на рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”.

За кредитом цього рахунка відображається заборгованість за отримані від постачальників і підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, а за дебетом — її погашення, сплата тощо.

Рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” має такі субрахунки:

631 — “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”;

632 — “Розрахунки з іноземними постачальниками”.

На субрахунку 631 “Розрахунки з вітчизняними поста-
чальниками” ведеться облік розрахунків за отримані товарно-
матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги з вітчиз-
няними постачальниками і підрядниками.

На субрахунку 632 “Розрахунки з іноземними постачаль-
никами” ведеться облік розрахунків з іноземними постачаль-
никами та підрядниками за отримані товарно-матеріальні
цінності, виконані роботи та надані послуги.

При розрахунках з постачальниками підприємства можуть використати такі документи для безготівкових розрахунків:

- платіжні доручення;
- платіжні вимоги-доручення;
- чеки;
- акредитиви;
- векселі.

У передбачених чинним законодавством випадках кошти з рахунків підприємств можуть зніматися без їх згоди (безакцептно).

Платіжне доручення – це доручення клієнта своєму банку перерахувати кошти з його розрахункового рахунку на рахунок одержувача коштів у визначеній сумі.

Платіжні доручення виписуються підприємством у 2-х примірниках на визначених НБУ формах. Доручення приймається банком до оплати протягом 10 днів з дня виписки.

Використовуються для розрахунків за матеріали, товари, послуги, при авансових платежах, платежах в бюджет та фонди тощо.

Операції з оплати рахунків постачальників відображаються в обліку записом:

- Дебет 63 “розрахунки з постачальниками і підрядниками”;
- Кредит 31 “Рахунки в банках”.

Платіжна вимога-доручення – це комбінований документ, який складається з двох частин:

- верхня – вимога постачальника (одержувача коштів) до покупця (платника) оплатити вартість поставленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг;
- нижня – доручення платника до свого банку перерахувати вказану суму.

Верхня частина документа заповнюється постачальником і передається небанківським шляхом платникові, який дає свою згоду на оплату, заповнюючи другу частину документа. Заповнений документ покупець подає в банк для оплати. Схема документообігу за допомогою платіжних вимог-доручень наведена на рис. 11.1.

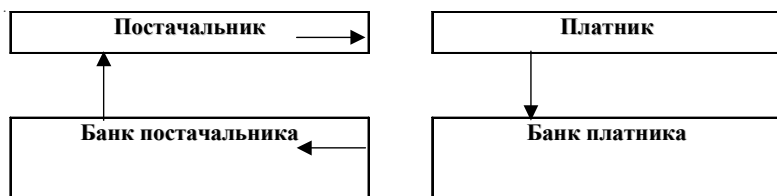


Рис. 11.1. Документообіг при розрахунках платіжними вимогами-дорученнями

Чек — письмове розпорядження платника установі банку оплатити з його рахунка вказану в ньому суму власнику (подавцю) чека.

Чек виписується на бланках визначеної НБУ форми в 1 екземплярі і чинний 10 днів з дати виписки. Бланки чеків, як правило, зброшуровані у чекові книжки, які клієнт купує в установі банку. Вони є документами суворого обліку і обліковуються на позабалансовому рахунку 08 “Бланки суворого обліку” за собівартістю придбання.

Розрізняють грошові та розрахункові чеки.

Грошові чеки використовуються підприємством для отримання готівки для виплати заробітної плати, придбання товарів і послуг та для інших потреб.

Розрахунковий чек — письмове розпорядження власника рахунка своєму банкові про перерахування певної суми грошей з його рахунка на рахунок отримувача коштів.

Якщо у чековій книжці вказано суму, в межах якої можна здійснювати розрахунки, вона називається *лімітованою*. На суму, визначену у лімітованих чекових книжках, банком відкривається спеціальний рахунок, на який перераховуються кошти з поточного рахунка підприємства. Після закінчення терміну дії лімітованої чекової книжки невикористана сума авансу перераховується на поточний рахунок підприємства. Якщо у чековій книжці не визначена сума ліміту, то оплата поданих чеків здійснюється за рахунок коштів на поточному рахунку, а при недостатці коштів — за рахунок короткострокових позик банку. Чекова книжка, ліміт оплати за якою не визначений, називається *нелімітованою*.

Схема документообігу при розрахунках чеками наведена на рис. 11.2.

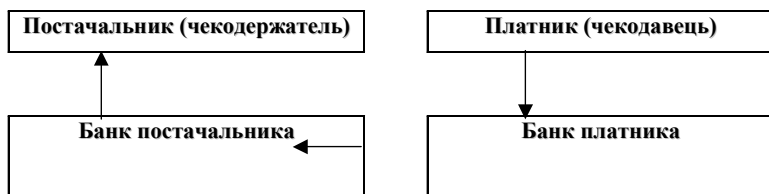


Рис. 11.2. Документообіг при розрахунках чеками

Подавець чека при отриманні товарів, робіт, послуг від постачальника заповнює його і передає отримувачу чека як оплату за них. Отримувач чека (постачальник) передає чеки у свій банк разом з реестрами, в яких указується інформація про назву і місцезнаходження постачальника, реквізити його банку, номер чека та сума виплат за ним. Реєстр посвідчується підписами та печатками подавця чека.

1. При перерахуванні коштів на спеціальний рахунок лімітованої чекової книжки складається така кореспонденція рахунків:

Дебет 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”;

Кредит 311 “Поточні рахунки в банку в національній валюті”.

При оплаті рахунків постачальників зі спеціального рахунка:

Дебет 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”;

Кредит 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”.

2. При поверненні невикористаного залишку ліміту на поточний рахунок:

Дебет 311 “Поточні рахунки в банку в національній валюті”;

Кредит 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”.

Акредитив – наказ банку платника здійснювати платіж постачальнику в банку постачальника за рахунок перерахованої платником суми коштів для цих потреб.

Акредитив відкривається платником на вимогу постачальника за рахунок власних коштів або кредитів банку в сумі, передбаченій в акредитивному договорі та на визначений термін. Акредитив використовується лише для розрахунків з одним постачальником, для безготівкової оплати поданих ним рахунків.

При відкритті акредитиву складається обліковий запис:
Дебет 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”;
Кредит 311 “Поточні рахунки в національній валюті”.

При оплаті за рахунок акредитиву рахунків постачальника:
Дебет 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”;
Кредит 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”.

При закритті акредитиву:

Дебет 311 “Поточні рахунки в банку в національній валюті”;

Кредит 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”.

Основні бухгалтерські записи за рахунком 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” наведено в таблиці 11.1.

Таблиця 11.1

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з виникнення та погашення кредиторської заборгованості за товари, роботи і послуги

№ з./п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Надходження запасів від постачальників	20 “Виробничі запаси”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
2	Надходження від постачальників товарів	28 “Товари”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
3	Списання транспортних витрат постачальників за рахунок покупця	20 “Виробничі запаси”, 28 “Товари”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
4	На суму ПДВ (1-3 операції)	641 “Розрахунки за податками”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
5	Погашено заборгованість перед постачальником	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	31 “Рахунки в банках”

Тема 11. Облік зобов'язань за розрахунками з постачальниками

Отримано послуги виробничого призначення, виконані сторонньою організацією, одночасно на суму ПДВ	23 “Виробництво” 641 “Розрахунки за податками”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
Отримано послуги з ремонту, опалення, освітлення приміщення цеху Одночасно на суму ПДВ	91 “Загальновиробничі витрати” 641 “Розрахунки за податками”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”
Отримано послуги з ремонту, опалення, освітлення адміністративного цеху	92 “Адміністративні витрати” 641 “Розрахунки за податками”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”
Пред'явлення претензій постачальникам при невиконанні умов договору	374 “Розрахунки за претензіями”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
При сплаті кредиторської заборгованості постачальникам	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	31 “Рахунки в банках” 62 “Короткострокові векселі видані” 60 “Короткострокові позики”
Перерахування авансу постачальникам	371 “Розрахунки за виданими авансами”	31 “Рахунки в банках”
Взасміє зарахування заборгованості після отримання активів від постачальника	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	373 “Розрахунки по нарахованих доходах”

Аналітичний облік розрахунків з постачальниками ведеться окремо за кожним постачальником у розрізі кожного документа (рахунка) про сплату (в картках чи журналі обліку розрахунків). В Журналі визначається загальна сума заборгованості підприємства перед постачальниками.

Протягом звітного місяця в журналі реєструється кожний документ постачальника, який підтверджує поповнення запасів чи виконаних послуг, а також здійснюється відмітка про оплату.

Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками ведеться в Журналі 3 “Облік розрахунків, довгострокових та

поточних зобов'язань”. Аналітичний облік розрахунків з постачальниками ведеться у Відомості 3.3 “Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками й підрядниками”. Протягом місяця записи у Відомості здійснюються в міру визнання зобов'язань за матеріальні цінності, нематеріальні активи, роботи і послуги та проведення розрахунків з постачальниками та підрядниками на підставі первинних облікових документів (товарно-транспортних накладних, накладних на відпуск товарно-матеріальних цінностей, актів приймання матеріалів, робіт, послуг, прибуткових та видаткових касових ордерів, виписок банку та інших).

За кредитом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” відображається заборгованість за отримані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи і послуги, за дебетом — її погашення та списання. Сальдо на кінець місяця визначається за кожним постачальником та підрядником. Підсумки Відомості 3.3 переносяться у розділ I Журналу 3.

Отримані без супроводжувальних документів запаси оприбутковуються за обліковими цінами (якщо їх можливо визначити) і називаються *невідфактурованими* поставками. Якщо підприємство не може достовірно оцінити отримані запаси, то їх облік слід вести на позабалансовому рахунку 023 “Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”. Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги до в'яснення ціни та обґрунтованості невідфактурованої поставки на балансі не визнається.

На кінець місяця виводяться загальні підсумки заборгованості підприємства перед постачальниками.

11.4. Облік непередбачених зобов'язань

За П(С)БО 11 *непередбачені зобов'язання* — це:

1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджене лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше з непередбачених подій, над якими підприємство не має повного контролю;

2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють в собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання визначити неможливо.

Визнання зобов'язання залежить від ймовірності настання умовної події та можливості визначення його суми. Якщо існує ймовірність виникнення майбутньої події, що призведе до виникнення зобов'язання та його суму достовірно підрахувати можливо, то для дотримання принципу обережності підприємство повинне відобразити зобов'язання у звітності і визнати збиток. Якщо точну суму зобов'язання підрахувати неможливо або для його врегулювання не будуть використані ресурси підприємства, воно відображається у примітках до фінансової звітності.

Наприклад, у січні 2003 р. оцінені зобов'язання, в розмірі 180 тис. грн., які можуть виникнути в підприємства в травні за несприятливого рішення арбітражного суду. Такі зобов'язання не визнаються за балансом станом на 01.04.2003 р., оскільки не відбулась непередбачена подія, над якою підприємство не має повного контролю : не було отримане рішення суду. Окрім того, підприємство не може визначити, яким саме буде це рішення, тобто чи буде визнана за ним заборгованість взагалі і сума (оцінка) цієї заборгованості за оцінками суду, оскільки вона може бути змінена.

Прикладом непередбаченого зобов'язання може бути зобов'язання підприємства "А" перед підприємством "Б", яке подало позов до суду за відшкодування моральних збитків, оцінивши їх в сумі 1 000 000 грн. Підприємство "А" не визнає факт завдання моральних збитків і не може оцінити реальну суму претензій. Ймовірність їх погашення є незначною. Отже, в даному випадку є малоімовірною виплата коштів на відшкодування моральних збитків у сумі 1 000 000 грн.

Облік непередбачених зобов'язань ведеться на позабалансовому рахунку 04 "Непередбачені активи і зобов'язання", на субрахунку 042 "Непередбачені зобов'язання". При виникненні непередбачених зобов'язань вони відображаються простим записом на кредиті рахунку 042 "Непередбачені зобов'язання".

При невизнанні їх підприємством, або визнанні поза балансом робиться запис Дт 042 “Непередбачені зобов’язання”.

Непередбачені зобов’язання відображаються в примітках за обліковими оцінками. При цьому також наводиться стислий опис зобов’язання та невизначеність суми або строку його погашення.

Непередбачені зобов’язання відображаються у балансі за таких умов:

- є можливою його оцінка;
- існує ймовірність його погашення в майбутньому;
- зобов’язання є реальним.

Одночасно з непередбаченими зобов’язаннями підприємству не слід визнавати на балансі непередбачені активи. Непередбачені активи підприємство отримує через непередбачені події, внаслідок яких у майбутньому можуть надійти економічні вигоди. Наприклад, позов, результат якого є невизначеним. Для обліку непередбачених активів використовується субрахунок 041 “Непередбачені активи”. Списання таких активів здійснюється по мірі того, як вони визнаються чи не визнаються при визначенні невирішених подій.

11.5. Облік розрахунків з учасниками

Розрахунки з учасниками здійснюються за внесенням майна у статутний капітал та за нарахованими дивідендами на акції (частки), за внесеними частками у статутний капітал та вилученням майна (ТОВ).

Облік розрахунків з учасниками (засновниками) за майно ведеться на рахунок 46 “Неоплачений капітал”.

За дебетом рахунка відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу. Заборгованість учасників виникає при оголошенні наміру внести майно у статутний капітал товариства.

При цьому складається кореспонденція:

Дебет 46 “Неоплачений капітал”;

Кредит 40 “Статутний капітал”.

Заборгованість учасників з поповнення статутного капіталу погашається при внесенні коштів чи іншого майна:

Дебет 10 “Основні засоби”;

Дебет 11 “Інші необоротні матеріальні активи”;

Дебет 12 “Нематеріальні активи”;

Дебет 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”;

Дебет 20 “Виробничі запаси”;

Дебет 23 “Виробництво”;

Дебет 26 “Готова продукція”;

Дебет 28 “Товари”;

Дебет 31 “Рахунки в банках” тощо.

Кредит 46 “Неоплачений капітал”.

Після внесення учасниками майна у статутний капітал товариства їм відкриваються аналітичні рахунки, які визначають розмір їхньої власності у підприємстві, їх зміни та частку належних дивідендів. У акціонерних товариствах ліцензованим реєстратором ведеться реєстр акцій.

Для розрахунків, пов'язаних з розподілом прибутку, використовують рахунок 67 “Розрахунки з учасниками”.

Для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом власного капіталу (дивіденди, повернення часток тощо), призначено рахунок 67 “Розрахунки з учасниками”.

За кредитом рахунка 67 “Розрахунки з учасниками” відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, за дебетом – її зменшення (погашення), в тому числі реінвестування доходів тощо.

Рахунок 67 “Розрахунки з учасниками” має такі субрахунки:

671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”;

672 “Розрахунки за іншими виплатами”.

На субрахунку 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами” обліковують дивіденди, нараховані власникам простих та привілейованих акцій (часток у статутному капіталі), за рахунок прибутку або інших, передбачених установчими документами, джерел.

На субрахунку 672 “Розрахунки за іншими виплатами” підприємства ведуть облік інших виплат, нарахованих засновникам та учасникам за користування майном, зокрема земельним і майновим паєм, а також виплат у зв'язку з одержанням

належної вибулому учаснику (засновнику) частини активів підприємства.

Аналітичний облік ведеться за кожним засновником та учасником та за видами виплат.

Нарахування дивідендів в акціонерних товариствах здійснюється при наявності нерозподіленого прибутку за рішенням зборів акціонерів. Зборами визначається загальна сума прибутку, який буде використаний для виплати дивідендів. Нарахування дивідендів здійснюється лише за акціями в обігу (придбаними учасниками (акціонерами)). Сума прибутку, який повинен бути використаний для виплати дивідендів, розподіляється на всі акції в обігу і таким чином визначається розмір дивідендів на одну акцію. За даними реєстру акцій визначається кількість акцій, що належать кожному з учасників (акціонерів) та нараховуються дивіденди для кожного учасника (акціонера).

При нарахуванні дивідендів складається така кореспонденція рахунків:

Дебет 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”;
Кредит 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”.

Дивіденди учасникам можуть нараховуватись акціями.

При цьому зберігаються оборотні кошти підприємства, оскільки підприємство уникає вилучення грошових коштів. Наведена операція відображається в обліку записами:

1. Збільшення статутного капіталу внаслідок емісії акцій:
Дебет 46 “Неоплачений капітал”;
Кредит 40 “Статутний капітал”.

2. Нарахування дивідендів:
Дебет 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”;
Кредит 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”.

3. Виплата дивідендів акціями:
Дебет 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”;
Кредит 46 “Неоплачений капітал”.

За наслідками наведеної операції зростає кількість акцій в обігу, отже, зменшуються дивіденди на одну акцію.

Тема 12. Облік короткострокових зобов'язань за розрахунками з банками

12.1. Зміст кредиту та умови його надання

У випадках тимчасової недостачі грошових коштів підприємство може отримати позику в банках, в кредитних спілках та інших фінансових посередників.

Кредити надаються фінансовими посередниками лише за умови, що вони будуть повернені підприємством у визначені терміни, за плату та на визначені потреби.

Для отримання кредиту позичальник звертається до банку з *кредитною заявою*, у якій наводиться інформація про підприємство.

ЗАЯВА НА ОТРИМАННЯ КРЕДИТУ (КРЕДИТНА ЗАЯВКА)

(кому, назва банку)

ІНФОРМАЦІЯ ПРО ПІДПРИЄМСТВО

1. Повна назва підприємства.
2. Код ЗКПО.
3. Форма власності. (Вказати, якщо є частка державного майна).
4. Види і сфери (галузі) діяльності. Вказати головний вид діяльності.
5. Вказати, де і коли відкрито основний і додатковий рахунки (гривневі і валютні).
6. Назви і місцезнаходження дочірнього підприємства або відокремленого підрозділу (якщо такі є).

7. Прізвище, посада, паспортні дані директора, головного бухгалтера, головного фінансиста.

8. Зобов'язання підприємства і дочірнього підприємства перед банком (банками) на момент подання кредитної заявки. Вказати суму основного боргу та відсоток.

9. Мета отримання кредиту.

10. Вид кредиту (короткотерміновий, середньотерміновий, довготерміновий) та термін погашення кредиту.

11. Визначити суму кредиту.

12. Договір (угода, контракт), для реалізації якої призначений кредит.

13. Спосіб отримання коштів (на позичковий рахунок, на рахунок контрагента, інше).

14. Порядок та періодичність погашення кредиту та сплати відсотків.

15. Характеристика майна, що буде надано в заставу.

16. Вартість застави та метод її оцінки (бухгалтерський, ринковий). Ким проводилась оцінка.

17. Документи, що визначають право власності на вказане майно.

18. Інформація про страхування майна.

19. Місце знаходження заставного майна.

20. Особи, які мають право розпорядження та доступ до майна, яке передається в заставу.

21. Особа (юридична чи фізична), яка може бути гарантом або поручителем, її назва, адреса, номер рахунку та інше.

22. Додатки до заяви.

Підписується керівником та головним бухгалтером.

Разом з кредитною заявою можуть подаватися такі документи:

1. Щодо правового статусу підприємства:

для всіх суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) у випадку, коли поточний рахунок відкритий в іншому банку:

· копія свідоцтва про державну реєстрацію, посвідчена нотаріально або органом, який його видав;

· копія належним чином зареєстрованого статуту, реєстрація якого посвідчена нотаріально або органом, який його видав;

Тема 12. Облік короткострокових зобов'язань за розрахунками з банками

- копія установчого договору посвідчена нотаріально (для господарських товариств, колективних підприємств);
- довідка органу статистики про включення до єдиного державного реєстру підприємств та організацій в Україні;
- картка зі зразками підписів посвідчена, банком, в якому знаходиться поточний рахунок;
- наказ, протокол, довіреність, копія посадових обов'язків або інший документ, який підтверджує повноваження директора, засвідчений власниками підприємства або наглядовим органом підприємства;
- довідка з банку про відкриття поточного рахунку;
- копія патенту на здійснення підприємницької діяльності для приватних підприємців.

Коли кредит надається підприємству, якому поточний рахунок відкритий в тому ж банку, вищевказані документи не надаються.

2. Щодо інформації, пов'язаної із роботою з банками:

- інформація з банків про обороти на рахунках (якщо підприємство має більше одного рахунку);
- у разі наявності у позичальника взятого кредиту – кредитний договір, підтвердження здійснених виплат основної суми та відсотків за кредитом (банківські виписки, висновок банку, кредитна історія).

3. Щодо діяльності позичальника:

- дозволи (з огляду на специфіку діяльності, що надаються органами місцевого самоуправління або міністерствами і відомствами тощо);
- погодження та дозволи при здійсненні діяльності, яка може мати шкідливий вплив на оточуюче середовище та людей (про нешкідливість діяльності, що здійснюється, згода від місцевих мешканців);
- ліцензії та дозволи місцевих органів управління;
- документ, що підтверджує право здійснення діяльності на обмеженій території (наприклад: виноробство, транспортні послуги, виграний тендер на поставку визначеного обладнання тощо);
- висновки санепідемекспертизи (з огляду на вид діяльності, що здійснюється);
- документи, що підтверджують професійну кваліфікацію та досвід заявника;

· договір оренди у випадку здійснення діяльності на об'єктах оренди.

4. Щодо фінансово-господарської діяльності підприємства:

- головна книга;
- копії декларації про прибутки за останні облікові періоди;
- копії квартальних балансів;
- податкова декларація власника (на кінець минулого року і на кінець поточного, даного періоду), звіт про отримані доходи приватного підприємця;
- копія звіту про фінансові результати за минулий рік;
- довідка з податкової інспекції про відсутність заборгованості за сплатою податків, а також рівень обороту та доходу;
- довідки про відсутність заборгованості за сплатою внесків до фондів соціального страхування;
- платники ПДВ – декларації ПДВ за окремі місяці минулого і поточного року;
- акти приватної власності на нерухоме майно;
- документи про реєстрацію транспортних засобів разом із страховими полісами;
- договір оренди у разі наявності на балансі орендованих основних засобів.

5. Щодо цілі кредиту:

- укладені договори, угоди, листи про наміри від теперішніх і потенційних замовників;
- відгуки попередніх замовників про співпрацю з заявником;
- перелік замовників із адресами та телефонами, а також сума чи відсоток обороту з окремими замовниками;
- перелік постачальників із адресами та телефонами, а також кількість чи відсоток обороту з окремими постачальниками;

· рахунки- фактури на придбані матеріальні засоби.

6. Щодо проектів будівництва, затрат виробництва та цін:

- рішення про будівництво та його розміщення;
- кошторис і графік запланованих будівельних робіт, підготовлені фахівцями;
- дозволи відповідних установ, служб на початок та проведеного будівництва;

Тема 12. Облік короткострокових зобов'язань за розрахунками з банками

- перелік цін (виробничі фірми);
- націнки (виробничі та торгівельні фірми).

За отриманими документами банк проводить оцінку можливості та умов кредитування позичальника. При цьому визначається:

- вміння клієнтом вести власну справу;
- фінансова надійність позичальника на основі поточного фінансового стану та попередньої діяльності;
- структура та правильність оцінки активів та зобов'язань підприємства, їх зіставлення;
- ліквідність підприємства в поточному, попередньому та майбутніх періодах;
- платоспроможність та кредитоспроможність підприємства;
- фактори, що можуть вплинути на зміну умов діяльності підприємства (конкуренція, технологічні зміни, економічні умови, проблеми зовнішнього середовища, соціальні проблеми, зміни законодавства, різноманітність покупців та постачальників).

При прийнятті банком рішення про надання банком підприємству кредиту між ними укладається кредитний договір, у якому визначаються права, обов'язки і відповідальність сторін.

Кредитний договір, як правило, має такі основні пункти:

- сторони договору;
- обов'язки сторін;
- сума кредиту і графік його надання;
- графік погашення кредиту і відсотків;
- ставка відсотків та умови, за яких вона може бути змінена;
- цільове призначення кредиту;
- забезпечення кредиту;
- відповідальність позичальника за невиконання умов договору;
- право банку перевіряти цільове використання кредиту;
- порядок і умови припинення дії кредитного договору.

Для кожного позичальника відкривається кредитна справа, у якій зберігається вся інформація про нього.

Передбачене в кредитному договорі забезпечення значно зменшує ризик кредитних операцій для банку. Забезпечення

використовується не лише для того, щоб зменшити ризик кредитування, а щоб створити для позичальника певне застереження та нагадування економічної недоцільності невиконання зобов'язань перед банком.

Основні способи забезпечення: штраф, застава, страхування кредитного договору, гарантії.

Для нівелювання кредитного ризику банками України найчастіше використовується *застава*. Для оцінки якості забезпечення, яке надає застава, проводять її аналіз за такими елементами:

- класифікація застави (за видами майна);
- типи застави (основна та додаткова);
- вартість застави (балансова, ринкова, за чистою вартістю реалізації);
- співвідношення вартості застави та суми кредиту;
- страхування застави, можливості її втрати, знищення, продажу позичальником тощо;
- умови реалізації застави банком.

Отримання кредиту можливе однією сумою на початку строк угоди або у визначені угодою терміни по частинах.

Після отримання кредиту позичальник у встановлені строки сплачує визначені угодою відсотки і повертає основну суму боргу.

При неможливості позичальником своєчасно повернути борг може бути укладена додаткова угода на пролонгацію (продовження) строків сплати кредиту. Такий кредит вважається *відстроченим*. Якщо банк не погоджується укласти додаткову угоду своєчасно, неповернений кредит вважається *простроченим*. Банк має право реалізувати заставу і покрити суму основного боргу та відсотків.

За Положенням НБУ “Про кредитування” кредити, що надаються банкам, поділяються на :

- а) короткострокові (до 1 року);
- б) середньострокові (до 3 років);
- в) довгострокові (понад 3 роки).

У статті “Довгострокові кредити банків” показується сума заборгованості підприємства банкам за отримання від них позики, яка не є поточним зобов'язанням.

12.2. Облік короткострокових позик банку

Короткострокові кредити надаються для фінансування поточних витрат на виробництво на зворотній основі: придбання матеріалів, товарів, виплату заробітної плати працівникам. Не можна використовувати нові позики для здійснення виплат за попередніми позиками.

Найбільш поширеними є такі типи короткострокових кредитів:

— стандартний операційний кредит, за яким кошти надаються на початок періоду, передбаченого в угоді і повертаються при його завершенні;

— револьверний кредит, за яким кошти надаються лише на короткі періоди їх недостачі на поточному рахунку. У такому випадку позиковий баланс і витрати на відсотки підтримуються на максимально низькому рівні.

Для обліку короткострокових позик використовують рахунок 60 “Короткострокові позики”. На цьому рахунку ведеться облік розрахунків у національній та іноземній валюті за кредитами банків, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу та за позиками, термін погашення яких минув.

За кредитом рахунка відображаються суми отриманих позик, за дебетом — суми їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у випадку відстрочення строків їх повернення.

Рахунок 60 “Короткострокові позики” має такі субрахунки:

601 — “Короткострокові кредити банків у національній валюті”;

602 — “Короткострокові кредити банків у іноземній валюті”;

603 — “Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті”;

604 — “Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті”;

605 — “Прострочені позики в національній валюті”;

606 — “Прострочені позики в іноземній валюті”.

Аналітичний облік позик ведеться за банками, за кожним кредитом та строками їх погашення.

Поточні кредити відображаються в обліку в сумі неповерненого залишку і недисконтованої суми нарахованих відсотків. Наприклад, якщо отримано кредит в банку в сумі 30 000 грн. на 6 місяців з 1.06.2003 р. під 24 % річних зі сплатою відсотків щоквартально, то буде зроблено бухгалтерські записи (грн.):

1. При отриманні суми позики на поточний рахунок 01.06.2003 р.:

Дебет 311 “Поточні рахунки в національній валюті”	30 000
Кредит 601 “Короткострокові кредити банків у національній валюті”	30 000

2. Нарахування відсотків на дату складання балансу (30000 x 24 % : 12 = 600 грн.) буде відображене записом:

Дебет 95 “Фінансові витрати”	600
Кредит 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”	600

Відсотки нараховуються щомісячно і включаються до складу витрат підприємства за принципом нарахування незалежно від дати їх виплати.

Сума нарахованих відсотків не приєднується до собівартості активів, які купуються за рахунок коштів банківського кредиту.

3. При сплаті відсотків (за три місяці) буде зроблено бухгалтерський запис:

Дебет 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”	1 800
Кредит 311 “Поточні рахунки в національній валюті”	1 800

3. При поверненні суми кредиту:

Дебет 601 “Короткострокові кредити банків у національній валюті”	30 000
Кредит 311 “Поточні рахунки в національній валюті”	30 000

Короткострокові позики банку можуть використовуватись безпосередньо для погашення заборгованості перед постачальниками без зарахування коштів на рахунок підприємства. При цьому складається обліковий запис:

Дебет 601 “Короткострокові кредити банків у національній валюті”;	
---	--

Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”.	
---	--

При несвоєчасній сплаті короткострокового кредиту умови угоди з банком про надання позики можуть переглядатися:

Тема 12. Облік короткострокових зобов'язань за розрахунками з банками

зміна (продовження) термінів погашення позики, збільшення відсотків. При цьому укладається додатковий кредитний договір. Якщо короткостроковий кредит пролонговано і переведено у довгостроковий, складаються такі облікові записи:

Дебет 601 “Короткострокові кредити банків у національній валюті”;

Кредит 603 “Відстрочені короткострокові кредити банків в національній валюті”.

Одночасно:

Дебет 603 “Відстрочені короткострокові кредити банків в національній валюті”;

Кредит 501 “Довгострокові кредити банків в національній валюті”.

Якщо підприємство не сплатило своєчасно позики і її не було пролонговано, складається такий обліковий запис:

Дебет 601 “Короткострокові кредити банків у національній валюті”;

Кредит 605 “Прострочені позики в національній валюті”.

У балансі інформація про короткострокові позики банку наводиться:

ряд 500 “Короткострокові кредити банків” – сальдо субрахунків 601 “Короткострокові кредити банків у національній валюті”, 605 “Прострочені позики в національній валюті”;

ряд 510 “Поточна заборгованість за кредитами” – залишок рахунка 611 “Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами”.

У рядку 610 “Інші поточні зобов'язання” відображаються залишки рахунків 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” і 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

Сума нарахованих відсотків відображається у звіті про фінансові результати – ряд 140 “Фінансові витрати”.

Тема 13. Облік розрахунків з оплати праці та соціального страхування

13.1. Зміст, форми та системи оплати праці

За законом України “Про оплату праці” №108/95 ВР від 24.03.95 р., *заробітна плата* – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку власник або уповноважений ним орган сплачує працівникові за виконану ним роботу відповідно до трудового договору.

Розмір заробітної плати відповідальних працівників державних та комунальних підприємств передбачається в укладеному контракті.

Розмір оплати праці працівників недержавних підприємств визначається власником. Порядок її нарахування та виплати на підприємствах всіх форм власності передбачається колективним договором. Заробіток працівників залежить від складності та умов виконання роботи, якості її виконання працівником, результатів господарської діяльності підприємства та обраних власниками принципів матеріального заохочення. Державою регламентується мінімальний рівень заробітної плати працівників підприємств усіх форм власності. Мінімальна заробітна плата за місяць у 2003 році складає 185 грн., з 1 січня 2004 року – 205 грн. До мінімальної заробітної плати не включаються доплати за особливі умови роботи та одноразові виплати.

Основні *форми оплати праці*, які використовуються в Україні, – відрядна і погодинна.

Відрядна оплата праці нараховується працівнику від кількості виготовлених виробів (виконаної роботи) та їх складності. Чим складнішою є робота, тим вищою повинна бути

Тема 13. Облік розрахунків з органами соціального страхування

кваліфікація робітника і оплата за її виконання. Рівень кваліфікації робітника підтверджується присвоєним йому розрядом. Найбільш кваліфікованими і високооплачуваними є робітники VI розряду і найменш оплачуваними — I розряду. Залежно від форм організації праці відрядний заробіток нараховується працівникові індивідуально або для групи працівників (колективно). При колективній відрядній оплаті праці заробіток кожного працівника залежить від кількості відпрацьованого часу і розряду робітника.

Відрядна оплата праці складається з таких систем: *прямої відрядної, відрядно-преміальної, відрядно-прогресивної, акордної.*

При *погодинній оплаті праці* заробіток працівникові нараховується, виходячи з ставки оплати за годину, день чи місяць та кількості відпрацьованих годин. Заробіток при цій формі оплати праці нараховується за такими системами: *проста погодинна та погодинно-преміальна.*

Основою організації оплати праці в Україні є тарифна система, яка включає:

- тарифні сітки;
- тарифні ставки;
- схеми посадових окладів;
- тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники).

Тарифна сітка — схема тарифних розрядів працівників, яка будується, виходячи зі складності робіт та необхідного рівня кваліфікації працівників.

Тарифна ставка визначає розмір заробітної плати робітника певного розряду за одиницею часу (1 година, 1 день, 1 місяць).

Схеми посадових окладів визначають посади, які можуть займати працівники, та суми оплати за цими посадами (посадові оклади).

На основі схем посадових окладів складають штатний розпис підприємства, у якому передбачають перелік посад працівників та їх окладів на певний період (рік). Приклад штатного розпису наведено нижче.

ВАТ “Мрія”
2306617964

“Затверджую”
штат в кількості 40 чол.
з місячним фондом
заробітної плати
дев'ять тисяч сімсот гривень
Директор _____
12 грудня 2004 року

ШТАТНИЙ РОЗПИС

№ з/п.	Посада	Система оплати праці	Категорія/розряд	Кількість працівників	Місячний фонд заробітної плати, грн.
1.	Директор	Погодинно-преміальна		1	2400
2.	Заступник директора	Погодинно-преміальна		1	2000
3.	Головний бухгалтер	Погодинно-преміальна		1	1800
4.	Старший бухгалтер	Погодинно-преміальна		1	800
5.	Бухгалтер-касир	Погодинно-преміальна		1	400
6.	Водій	Погодинно-преміальна		2	800
7.	Слюсар-складальник	Відрядна	VI	8	*
8.	Слюсар-складальник	Відрядно-преміальна	V	10	*
9.	Монтажник-складальник	Відрядно-преміальна	IV	12	
10.	Охоронець	Погодинно-преміальна		2	1200
11.	Прибиральник	Погодинно-преміальна		1	300
	Всього			40	9700

* Фонд оплати праці робітників за відрядно-преміальною формою визначається, виходячи з їх виробітку, але не менше мінімальної заробітної плати.

Штатний розпис та зміни до нього затверджуються наказом керівника підприємства.

Тарифно-кваліфікаційні характеристики містять переліки основних робіт галузі, виходячи з кваліфікації (розрядів) робітників.

Використання тарифної системи дозволяє здійснювати диференціацію заробітної плати залежно від складності виконуваних робіт, кваліфікації працівників.

Розмір заробітної плати також залежить від розміру отримуваних підприємством доходів, його фінансового стану та від ряду інших показників.

Заробітна плата може бути основна і додаткова.

Основна заробітна плата – винагорода за виконану роботу відповідно до визначені норми праці, її складності та умов виконання. Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів), відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата – винагорода за працю понад визначених норм, за трудові досягнення, особливі умови праці та у інших випадках: доплати, надбавки, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством. До них відносять нарахування заробітної плати у випадках:

- за роботу понад визначені норми;
- за роботу в нічний час (до 40% тарифної ставки або окладу, але не менше 20%);
- за роботу у святкові і неробочі дні (у подвійному розмірі тарифної ставки або окладу);
- за час простою не з вини працівника (2/3 тарифної ставки або окладу у період до 6 місяців);
- при виготовленні продукції, що виявилася бракованою не з вини робітника в процесі виробництва продукції (2/3 тарифної ставки або окладу).

Інші заохочувальні та компенсаційні винагороди за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та грошові матеріальні виплати, не передбачені чинним законодавством або які здійснюються понад визначені законодавством норми.

Порядок та умови виплати заробітної плати та інших виплат працівникам передбачено колективним договором, який

укладається між адміністрацією підприємства та трудовим колективом.

13.2. Облік особового складу та відпрацьованого часу

Працівники можуть бути зараховані на роботу на підставі трудового договору або цивільно-правових договорів про працю.

За ст. 21 Кодексу законів про працю (КЗпП) *трудоий договір* – це угода між працівником і власником підприємства, установи, організації або уповноваженим ним органом чи фізичною особою, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, з дотриманням внутрішнього трудового розпорядку, а власник підприємства, установи, організації або уповноважений ним орган чи фізична особа зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором та угодою сторін.

Після укладання трудового договору працівник зараховується до штату підприємства і повинен виконувати правила внутрішнього трудового розпорядку.

Працівник має право укласти трудовий договір одночасно на двох чи декількох підприємствах, якщо інше не передбачене законодавством, колективним договором та угодою сторін.

До умов трудового договору відносять:

- умови прийняття працівника на роботу;
- місце роботи;
- встановлення трудової функції працівника (відповідно до Класифікатора професій, затвердженого наказом Держкомстату України від 27.07.1995 р.);
- розмір заробітної плати (регулюється Законом України “Про оплату праці”, КЗпП, іншими нормативними актами, а також актами соціального партнерства - Генеральною угодою, галузевими, регіональними угодами, колективними і трудовими договорами).

– термін дії трудового договору (за ст. 24 КЗпП трудовий договір може бути безстроковим, укладеним на визначений

Тема 13. Облік розрахунків з органами соціального страхування

строк за погодженням сторін або для виконання певної роботи);

- час початку роботи;
- інші умови (дотримання комерційної таємниці, пакту про неконкуренцію з колишнім роботодавцем), що не суперечать чинному законодавству.

Трудовий договір укладається в усній чи письмовій формі. Випадки, за яких укладення трудового договору в письмовій формі є обов'язковим, визначено ст. 24 КЗпП.

При укладанні трудового договору сторонами може бути обумовлене випробування для перевірки відповідності працівника роботі, яка йому доручається. Термін такого випробування не може перевищувати 3 місяці, а у випадках, передбачених законодавством за узгодженням з профкомом, – до 6 місяців.

Для окремих категорій працівників зміст їх трудової діяльності має особливий характер. Це – державні службовці, військовослужбовці, судді, прокурори та інші.

При виконанні *цивільних договорів* про працю її процес не регулюється правом і здійснюється особою самостійно на свій розсуд.

Облік особового складу працівників ведеться відділом кадрів підприємства на підставі таких первинних документів, затверджених наказом Міністерства статистики України від 22.05.1996 р. № 144:

- П – 1 Наказ (розпорядження) про приймання на роботу;
- П – 2 Особова картка;
- П – 3 Алфавітна картка;
- П – 4 Особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські і технологічні роботи;
- П – 5 Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу;
- П – 6 Наказ (розпорядження) про надання відпустки;
- П – 7 Список № _____ про надання відпустки;
- П – 8 Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту);
- П – 12 Табелі обліку робочого часу і розрахунку заробітної плати;

– П –13, П –14 Табель обліку використання робочого часу;

– П –15 Список осіб, які працювали в понаднормовий час;

– П –16 Листок обліку простоїв.

З урахуванням чинного законодавства підприємства також ведуть :

– Книгу обліку бланків трудових книжок (форма П –9);

– Книгу обліку руху трудових книжок (форма П –10);

Підприємством може вестись Книга протоколів зборів трудового колективу.

На кожного зарахованого за наказом керівника підприємства працівника відкривається *особова картка обліку*, у якій зазначають дані про нього: вік, освіта, наявність дітей, посада, оклад, розряд та інше.

Кожного місяця відділом кадрів, керівництвом виробничих підрозділів чи спеціально уповноваженими особами – табельниками на усіх працівників заповнюється *табель обліку робочого часу* (в одному примірнику), у якому вказується кількість відпрацьованих ними щоденно годин. При відсутності працівника на роботі у табель записуються причини спеціальними символами (наприклад, “В” – відрядження, Л – через втрату працездатності та ін.). В кінці місяця табель передається в бухгалтерію для нарахування заробітної плати та виплат за невідпрацьований час. При заповненні табеля слід враховувати, що ст. 50 КЗпП передбачено, що максимальна тривалість робочого тижня для більшості категорій працівників складає не більше 40 годин на тиждень. Для окремих категорій працівників – неповнолітніх, лікарів, вчителів та ін. – передбачена скорочена тривалість робочого тижня. Окрім того, перед святковими та неробочими днями тривалість робочого дня скорочується на 1 годину (ст. 53 КЗпП).

Ст. 73 КЗпП визначено, що святковими днями слід вважати: 1 січня, 8 березня, 1-2 травня, 9 травня, 28 червня, 24 серпня, 7 січня, 1 день на Трійцю – всього 10 днів. Якщо ці дні припадають на вихідні, то вихідний переноситься на наступний після святкового день (ст. 67 КЗпП).

На прийнятих на роботу працівників заповнюється *особова картка*, у якій вказуються основні відомості про працівника: посада, стаж роботи, оклад, тарифний розряд, кількість

Тема 13. Облік розрахунків з органами соціального страхування

і вік дітей та інше. Для спеціалістів заповнюється особовий листок з обліку кадрів.

На підставі цих документів бухгалтерія відкриває *особовий рахунок*, у якому вказуються оклад, пільги з оподаткування та щомісячно нарахований заробіток.

Кожному прийнятому працівникові присвоюється *табельний номер*, який зберігається за ним до завершення роботи на даному підприємстві і не присвоюється іншим працівникам.

13.3. Визначення заробітку при погодинній та відрядній оплаті праці

Заробітна плата за відпрацьований час нараховується усім категоріям працівників. Щоб нарахувати заробіток робітникам, достатньо знати фактично відпрацьований час (за табелем) і тарифну ставку (рис. 16.1.).

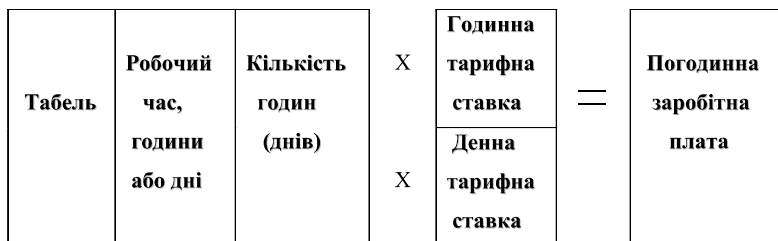


Рис. 13.1. Розрахунок заробітної плати при простій погодинній оплаті праці

Наприклад, робітник-погодинник V розряду відпрацював у жовтні за табелем 160 годин. Годинна тарифна ставка робітника V розряду – 1,64 грн/год. Заробіток робітника за місяць 262,4 грн. (1,64 x 160).

Працівникам може визначатися штатним розписом, контрактом чи наказом керівника підприємства місячний оклад. Тоді заробіток визначається, виходячи з розміру окладу та фактично відпрацьованих днів.

Наприклад, працівнику, що займається обслуговуванням обладнання, визначено штатним розписом оклад 264 грн. У

жовтні було 22 робочих дні. Робітником фактично відпрацьовано 21 робочий день. Його заробіток у жовтні буде становити 252 грн. (264/22 x 21).

Для того, щоб врахувати не лише кількість, а і якість праці, використовують погодинно-преміальну систему оплати праці. Показники преміювання та розміри премій визначаються положенням про преміювання.

Преміювання може здійснюватися за виконання таких показників:

- виконання і перевиконання виробничих завдань;
- підвищення продуктивності праці і виробітку;
- економію сировини, матеріалів, та інших матеріальних цінностей;
- зменшення простоїв обладнання;
- сприяння винахідництву і раціоналізаторству;
- інші показники.

Наприклад, преміювання працівників, що займаються обслуговуванням виробничого обладнання, здійснюється за скорочення простоїв обладнання. Норма простою обладнання за технічними причинами складає 7%. При цьому за кожний відсоток зменшення простоїв нараховується премія 2%. Якщо простої у звітному місяці зменшились на 3%, то премія робітникам складатиме 6% (2x3). Її сума при окладі 264 грн. складе (продовження попереднього прикладу) – 15,84 грн. Загальний заробіток робітника – 267,84 грн.

При відрядній формі оплати праці здійснюється вимірювання і визначається об'єм виконаних робіт в натуральному вираженні кожним працівником. Для цього використовують такі первинні документи: наряди на відрядну роботу, маршрутні листи (карти), рапорт про виробіток, відомість обліку виробітку, тощо. Нарахування заробітку при прямій відрядній оплаті праці здійснюється за схемою:

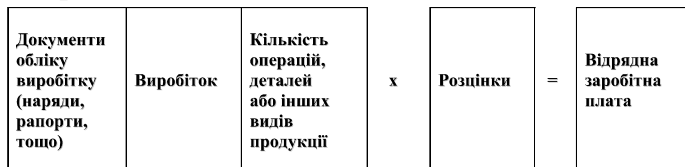


Рис. 13.2. Нарахування заробітної плати при прямій відрядній оплаті праці

Тема 13. Облік розрахунків з органами соціального страхування

При відрядно-преміальній системі оплати праці за результатами роботи працівникам нараховується премія. Нарахування здійснюється пропорційно до рівня покращення результатів роботи. При відрядно-прогресивній оплаті праці нарахування заробітної плати здійснюється за нормовану кількість продукції – за прямою відрядною розцінкою, за продукцію понад норми – за прогресивно зростаючими розцінками.

Акордна система оплати праці використовується при виконанні наперед визначеного завершеного циклу робіт комплексною бригадою працівників: при проведенні капітального ремонту, будівництві тощо. Оплата праці здійснюється за весь обсяг робіт за визначеними розцінками в одиницях вимірювання кінцевої продукції із указанням максимального терміну виконання робіт. Після їх завершення заробіток розподіляється між членами бригади, виходячи з кількості відпрацьованого часу та їх розрядів.

При зміні умов праці з незалежних від робітника причин (заміна матеріалів, технології та ін.) оформляють *листок на доплату* (форма П-48), у якому вказують перелік додатково виконаних робіт, причини і винуватця доплати, час виконання додаткових робіт, розцінка за 1 годину, сума до оплати.

Для обліку часу простою використовують *листок простою* (форма № П-16), у якому вказують: прізвище і табельний номер робітника, причини і винуватця простою, час простою, сума нарахованої заробітної плати. Нарахування заробітної плати робітникові за час простою здійснюється лише у випадку, якщо простій відбувся не за його вини у розмірі не нижче 2/3 тарифної ставки присвоєного йому розряду (окладу).

При виготовленні недоброякісної продукції, що не відповідає визначеним до неї вимогам складається *акт на брак* (форма П-46), або *Відомість про брак*.

Для обліку нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам використовується рахунок 66 “Розрахунки з оплати праці”. За кредитом цього рахунка відображається нарахована працівникам заробітна плата (основна і додаткова, інші нарахування), за дебетом – суми утриманих податків та платежів, виплата заробітної плати, суми інших утримань із заробітної плати.

Рахунок 66 “Розрахунки з оплати праці” має такі субрахунки:

661 “Розрахунки за заробітною платою”;

662 “Розрахунки з депонентами”.

Нарахування і виплати заробітної плати проводяться за рахунком 661 “Розрахунки за заробітною платою”. За рахунком 662 “Розрахунки з депонентами” ведеться облік нарахованих, але не отриманих персоналом своєчасно суми заробітної плати.

Аналітичний облік розрахунків з персоналом ведеться за кожним працівником, видами виплат і утримань.

13.4. Облік нарахування заробітної плати та розрахунків з працівниками

Аналітичний облік розрахунків з працівниками здійснюється за кожним з них за табельними номерами.

Для обліку розрахунків з працівниками використовуються такі форми типових документів:

– розрахунково-платіжна відомість (форма П-49);

– розрахункова відомість (форми П-49, П-50);

– розрахунок заробітної плати (форма П-52);

– платіжна відомість (форма П-53);

– особовий рахунок (форми П-54, П-54а);

– нагромаджувальна картка виробітку і заробітної плати (форма П-55).

Нарахування заробітної плати працівникам здійснюється у *розрахунковій відомості* (форма П-50). У відомості за кожним працівником розраховується: нарахування заробітку і виплати за звітний місяць, утримання із заробітної плати і заробітна плата до видачі. Визначення відрядного заробітку проводиться з використанням нагромаджувальних карток обліку виробітку і заробітної плати (форма П-55) або в нагромаджувальних картках обліку заробітної плати (форма П-56). За нею здійснюється також і виплата заробітної плати. До розрахункової відомості відкривається *платіжна відомість* (форма П-53), за якою виплачуються суми до видачі працівникам.

Тема 13. Облік розрахунків з органами соціального страхування

Якщо у відомості є графа “Підпис в отриманні”, то така відомість називається *розрахунково-платіжною* (форма П-49).

Для отримання інформації про суми нарахованої заробітної плати за попередні періоди за кожним працівником ведеться *особовий рахунок* (форма П-54, П-54а), у якому, окрім загальних відомостей про працівника, вказуються щомісячні суми нарахованої заробітної плати. Особові рахунки (а за їх відсутності – розрахункові або розрахунково-платіжні відомості) зберігаються протягом 75 років з дати їх заповнення.

Виплата заробітної плати здійснюється з каси підприємства в 3-денний період (включаючи день отримання коштів з банку). Якщо не всі працівники в цей термін отримали заробітну плату, то проти них у відомості ставиться штамп або здійснюється вручну запис “Депоновано”. Невиплачені суми заносяться касиром в реєстр депонованої заробітної плати (табл. 13.1).

Таблиця 13.1

Реєстр депонованої заробітної плати
за _____ 200__ р.

Табельний номер	Назва пеху (відділу)	Номер платіжної відомості	Прізвище, ім'я, по-батькові	Дата виникнення заборгованості	Сума невіданої заробітної плати	Відмітка про сплату (перерахування, списання, перенесення)			
						Дата	Номер документа	Сума	Підпис виконавця
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Всього									

Касир _____

Головний бухгалтер _____

Виконавець _____

“ ____ ” _____ 200__ р.

Бухгалтер перевіряє правильність визначення депонованих сум. На їх загальну величину складається видатковий касовий ордер. Депоновані суми повертаються на рахунок в банку і виплачуються працівникам на їх вимогу. Аналітичний облік

депонованих сум ведеться в журналі обліку депонованої заробітної плати або в реєстрі, синтетичний облік – в Журналі 5 або 5-А.

Заробітна плата може перераховуватися працівникам на їх індивідуальні рахунки (наприклад, рахунки пластикових карток) в установах банків.

Відображення операцій розрахунків з працівниками в обліку наведено в таблиці 13.2.

Таблиця 13.2

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку нарахування та виплати заробітної плати

№ з./п.	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Операції за кредитом субрахунку 661 “Розрахунки із зарплати”			
1.	Нарахована заробітна плата за виконані роботи з ремонту об’єктів основних фондів	91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”	661 “Розрахунки за заробітною платою”
2.	Нарахована заробітна плата: - працівникам основного виробництва	23 “Виробництво”	661 “Розрахунки за заробітною платою”
	- працівникам допоміжних виробництв	23 “Виробництво”	661 “Розрахунки за заробітною платою”
	- працівникам обслуговуючих виробництв і господарств	23 “Виробництво”	661 “Розрахунки за заробітною платою”
	- адміністративно-управлінському персоналу	92 “Адміністративні витрати”	661 “Розрахунки за заробітною платою”
	- працівникам, зайнятим збутом	93 “Витрати на збут”	661 “Розрахунки за заробітною платою”
	- робітникам, зайнятим навантаженням-розвантаженням товарно-матеріальних цінностей	20 “Виробничі запаси”	661 “Розрахунки за заробітною платою”

Тема 13. Облік розрахунків з органами соціального страхування

3.	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим виправленням браку	24 “Брак у виробництві”	661 “Розрахунки за заробітною платою”
4.	Нарахована матеріальна допомога	23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”	661 “Розрахунки за заробітною платою”
5.	Виплачено заробітну плату з каси	661 “Розрахунки за заробітною платою”	30 “Каса”
6.	Депоновано несплачену заробітну плату	661 “Розрахунки за заробітною платою”	662 “Розрахунки з депонентами”
7.	Виплачено депоновану заробітну плату на вимогу працівників	662 “Розрахунки з депонентами”	301 “Каса в національній валюті”

Заробітна плата повинна виплачуватися працівникам регулярно в терміни, визначені колективним договором, двічі на місяць. Перерва між виплатами заробітної плати не повинна перевищувати 16 днів. Якщо день виплати заробітної плати припадає на вихідний або святковий, то заробітна плата виплачується попередньо.

Підприємство зобов’язане проводити індексацію нарахованої працівникам заробітної плати у зв’язку з недотриманням строків її виплати та у зв’язку із зростанням цін.

13.5. Облік утримань з заробітної плати

Із нарахованої заробітної плати працівників здійснюються обов’язкові та добровільні утримання.

До обов’язкових утримань відносять:

- прибутковий податок;
- утримання до Пенсійного фонду;
- утримання до фонду соціального страхування;
- утримання до фонду соціального страхування на випадок безробіття;

– утримання за виконавчими листами та приписами нотаріальних контор на користь юридичних та фізичних осіб.

За письмовою згодою працівника (на підставі поданої заяви) можуть здійснюватися такі утримання з нарахованої заробітної плати:

- профспілкових внесків;
- сум недостач матеріальних цінностей та грошових коштів;
- за товари, придбані в кредит;
- погашення отриманої позики;
- невикористані підзвітні суми;
- відрахування на індивідуальне соціальне страхування;
- інші утримання.

Невикористані і неповернені своєчасно в касу підзвітні суми, надлишкові виплачені суми внаслідок облікових помилок, суми збитку, заподіяні працівником підприємству в розмірі не більше середньомісячного заробітку, суми отриманих відпускних за невідпрацьований період, суми авансів, виплачених у рахунок заробітної плати, утримуються без письмової згоди працівника на підставі наказу керівника підприємства.

Облік утримання податків та платежів

Оподаткування доходів працівників здійснюється за вимогами Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22 травня 2003 р. № 889-IV(далі - Закон). Об’єктом оподаткування є загальний місячний оподатковуваний дохід (ЗМОД) працівника, до складу якого відносять доходи у вигляді заробітної плати, інші виплати і винагороди, нараховані (виплачені) працівникові згідно з умовами трудового або цивільно-правового договору. Обов’язок з нарахування, утримання та сплати податку з доходів фізичних осіб покладається на підприємство (організацію, установу), що виплачує заробітну плату і визначається як податковий агент.

При нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати об’єкт оподаткування визначається як нарахована сума такої заробітної плати, зменшена на суму збору до Пенсійного фонду України та внесків до фондів загальнообов’язкового державного соціального страхування – фонду обов’язкового державного соціального страхування у зв’язку з втратою працездатності і

Тема 13. Облік розрахунків з органами соціального страхування

витратами, обумовленими народженням і похованням, і фонду обов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття. Отже, внески до перелічених фондів утримуються з нарахованої основної і додаткової заробітної плати, заохочувальних та компенсаційних виплат (включаючи виплати в натуральній формі).

Утримання в соціальні фонди здійснюється із таких нарахованих виплат, що відносяться до фонду заробітної плати підприємства (табл. 13.3.).

Таблиця 13.3

Таблиця утримань внесків і платежів до соціальних фондів з окремих видів заробітної плати

№ з/п.	Види виплат	Об'єкти визначення			
		Збір до Пенсійного фонду	Фонд соціального страхування тимчасової втрати праездатності	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Фонд соціального страхування від нещасних випадків
1.	Оплата щорічних і додаткових відпусток	+	+	+	-
2.	Грошова компенсація за невикористану відпустку	+	+	+	-
3.	Надбавки і доплати понад встановлені законодавством норми	+	+	+	-
4.	Виплати працюючим пенсіонерами	+	+	-	-
5.	Матеріальна допомога - виплачена 1 раз в рік в межах 365 грн. - понад 365 грн.	- +	- +	- +	- -
6.	Вартість путівок на лікування та відпочинок, в дитячі оздоровчі табори	+	+	+	-
7.	Винагорода за підсумками роботи за рік	+	+	+	-

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування утримується в таких розмірах:

– 1 % від об'єкта оподаткування, якщо загальний місячний оподатковуваний дохід працівника не перевищує 150 грн. за місяць;

– 2 % від об'єкта оподаткування, якщо загальний місячний оподатковуваний дохід працівника перевищує 150 грн. за місяць.

Для фізичних осіб, що мають статус державного службовця, встановлено таку шкалу відрахувань до пенсійного фонду:

1 % з частки сукупного оподаткованого доходу, що не перевищує 150 грн.;

2 % з частки сукупного оподаткованого доходу, в розмірі від 151 до 250 грн.;

3 % з частки сукупного оподаткованого доходу, в розмірі від 251 до 350 грн.;

4 % з частки сукупного оподаткованого доходу, в розмірі від 351 до 500 грн.;

5 % з частки сукупного оподаткованого доходу, що перевищує 501 грн.

При утриманні збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з нарахованого працівникові заробітку складається запис:

Дебет 661 “Розрахунки за заробітною платою”;

Кредит 651 “За пенсійним забезпеченням”.

Якщо розмір загального місячного доходу працівника складає у 2005 році більше 4100 грн., то пенсійні внески з неї не утримуються. Надалі максимальна величина витрат на оплату праці одного працівника за місяць вище якої пенсійні внески не утримуються, буде щороку, встановлюватись на рівні семи середніх заробітних плат попереднього календарного року.

Внесок до фонду обов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням, утримується відповідно до Закону України “Про розміри внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування” №2213-від 11.01.2001 р. з нарахованого місячного сукупного доходу працівника у розмірі 0,5 % незалежно від розміру оподаткованого доходу працівника. При утриманні внеску складається запис:

Тема 13. Облік розрахунків з органами соціального страхування

Дебет 661 “Розрахунки за заробітною платою”;

Кредит 652 “За соціальним страхуванням”.

Перерахування внесків до Пенсійного фонду здійснюється одночасно з виплатою заробітної плати, але не пізніше 20 календарних днів після закінчення місяця, у якому заробітна плата була нарахована. Отже, збори до Пенсійного фонду повинні сплачуватись навіть якщо заробітна плата не виплачувалась.

Порядок і ставки нарахування внесків на обов’язкове страхування на випадок безробіття визначено Законом України “Про розмір внесків на деякі види загальнообов’язкового державного соціального страхування” № 2213-III від 11.01.2001 р. Внесок до фонду обов’язкового державного соціального страхування на випадок безробіття утримується з нарахованого місячного сукупного доходу працівника у розмірі 0,5 % незалежно від розміру оподаткованого доходу працівника. При утриманні внеску складається запис:

Дебет 661 “Розрахунки за заробітною платою”;

Кредит 653 “За страхуванням на випадок безробіття”.

Об’єктом оподаткування прибутковим податком є заробітна плата, включена до ЗМОД за вирахуванням внесків на всі види соціального страхування.

Ставка оподаткування для заробітної плати незалежно від того, чи це основне, чи друге місце роботи за трудовим договором (робота за цивільно-правовими договорами) становитиме:

– з 1 січня 2004 року – 13 % об’єкта оподаткування;

– з 1 січня 2007 року – 15 % об’єкта оподаткування.

Для окремих категорій працівників об’єкт оподаткування може бути зменшений з урахуванням податкових соціальних пільг, які застосовуються лише за одним місцем роботи, яке визначає для себе працівник самостійно шляхом подання письмової заяви визначеної форми. Граничний рівень заробітної плати, який дає право на застосування податкових соціальних пільг, визначається на рівні місячного прожиткового мінімуму, встановленого на одну працездатну особу, помноженого на коефіцієнт 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень. У 2004 р. – 510 грн. (365x1,4 з урахуванням заокруглення до 10). Якщо працівник має право на декілька соціальних пільг, то він має право обрати найбільшу, але лише одну з можливих.

На перехідний період (2004-2007 р.р.) встановлюються понижуючі відсотки до податкової соціальної пільги, передбаченої п. 6.1.1. (2004 р. – 30%, 2005 р. – 50 %), 2006 р. – 80%)

Приклад. У січні 2004 року працівникові Петришину Є.В. була нарахована заробітна плата за основним місцем роботи 450 грн. Прожитковий мінімум станом на 1 січня 2004 року складає 365 грн. (за проектом Закону України “Про затвердження прожиткового мінімуму на 2004 рік” – 382,74 грн.). Мінімальна заробітна плати з 1 грудня 2003 року складає 205 грн. Отже, розмір соціальної пільги складе 61,50 грн. (30%) від 205 грн.

Отже, із заробітної плати Петришина Є.В. будуть здійснені такі утримання:

Показник	Сума, грн.
Нарахована заробітна плата	450,00
Утримано, у тому числі	62,25
- внесок на пенсійне страхування (2 %)	9,00
- внесок на соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності (0,5 %)	2,25
- внесок на соціальне страхування безробіття	2,25
- податок з доходів ((450-9-2,25-2,25-61,5) x 13 %)	48,75
Усього до виплати	387,75

При утриманні податку з доходів громадян складається такий обліковий запис:

Дебет 661 “Розрахунки за заробітною платою”;

Кредит 641 “розрахунки за податками”.

Податок на доходи громадян сплачується в бюджет одночасно з виплатою заробітної плати, але не пізніше 30 числа наступного за звітним місяця.

При сплаті податку складається такий обліковий запис:

Дебет 641 “розрахунки за податками”;

Кредит 311 “Поточні рахунки в національній валюті”.

Облік інших утримань

У окремих випадках підприємство може утримати суми із нарахованої заробітної плати без згоди працівника. Наприклад, невикористаний аванс, прострочені відсотки за позиками, сума збитку, заподіяного підприємству з вини працівника в розмірі не менше середньомісячної заробітної плати, сума відпускних при наданні відпустки за невідпрацьований період (авансом). При цьому слід дотримуватись вимоги Кодексу за-

Тема 13. Облік розрахунків з органами соціального страхування

конів про працю, за якою утримання не повинні перевищувати 20 % заробітної плати до виплати, а в окремих випадках – 50 %. При утриманні аліментів на неповнолітніх дітей розмір утримань не повинен перевищувати 70% заробітної плати до виплати.

Облік утримань з нарахованої заробітної плати працівників на рахунках наведено в таблиці 13.4.

Таблиця 13.4

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку утримань з нарахованої заробітної плати працівників

№	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Утримана із зарплати працівників частина витрат від браку, допущеного з вини працівника	661 “Розрахунки за заробітною платою”	24 “Брак у виробництві”
2.	Виплачені з каси, суми нараховані працівникам (заробітна плата, премії, допомоги та ін.)	661 “Розрахунки за заробітною платою”	301 “Каса в національній валюті”
3.	Утримана із зарплати працівників сума прибуткового податку	661 “Розрахунки за заробітною платою”	641 “Розрахунки за податками”
4.	Утримана із зарплати працівників сума збору до Пенсійного фонду	661 “Розрахунки за заробітною платою”	651 “Розрахунки за пенсійним забезпеченням”
5.	Утримано із працівників суми збору на соціальне страхування	661 “Розрахунки за заробітною платою”	652 “Розрахунки по соціальному страхуванню”
6.	Утримана із працівників сума збору на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття	661 “Розрахунки за заробітною платою”	653 “Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття”
7.	Здійснені утримання із зарплати працівників на погашення суми недостач і розкрадання матеріальних цінностей	661 “Розрахунки за заробітною платою”	375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”
8.	Утримано свосчасно не повернуті підзвітні суми	661 “Розрахунки за заробітною платою”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
9.	Утримано позику, раніше видану працівникам підприємства	661 “Розрахунки за заробітною платою”	377 “Розрахунки за іншими дебіторами”

10.	Утримано за виконавчими листами	661 “Розрахунки за заробітною платою”	377 “Розрахунки за іншими дебіторами”
11.	Утримано за договорами добровільного страхування	661 “Розрахунки за заробітною платою”	654 “Розрахунки за індивідуальним страхуванням” 655 “Розрахунки за страхуванням майна”

При проведенні утримань із нарахованої заробітної плати слід пам’ятати, що загальний їх розмір не повинен перевищувати 20 %. У випадках, передбачених чинним законодавством, – до 50% заробітної плати до виплати. При відбуванні виправних робіт і утриманні аліментів – до 70 % заробітної плати до виплати.

Утримання аліментів із заробітної плати працівника здійснюється на підставі виконавчого листа, оформленого за рішенням суду або на підставі письмової заяви працівника при добровільній згоді сплачувати аліменти. Виконавчі листи або отримані заяви працівників реєструються у спеціальному журналі із вказівкою щодо дати їх отримання. Утримання аліментів здійснюється в розмірах, передбачених виконавчими документами або обумовленими в заяві із суми заробітку після оподаткування. Аліменти утримуються із сум нарахованої заробітної плати без урахування наданих працівникові гарантійних та компенсаційних виплат. Висилання аліментів отримувачу через відділення зв’язку здійснюється за рахунок платника аліментів (включаючи ПДВ на послуги пересилання).

13.6. Облік витрат на відпустки працівників

Право на відпустки мають усі громадяни України. Воно гарантується ст. 45 Конституції України. Законом України “Про відпустки “ від 15.11.96 р. – ВР (ст. 4) визначаються такі види оплачуваних підприємством відпусток:

- щорічна основна і додаткова відпустка;
- додаткова відпустка у зв’язку з навчанням;
- творча відпустка;

Тема 13. Облік розрахунків з органами соціального страхування

– соціальні відпустки (відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами, відпустка по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку та ін.);

- додаткова відпустка працівникам, що мають дітей;
- відпустка без збереження заробітної плати;
- інші види відпусток.

При наданні соціальних відпусток (відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами, відпустка по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку) працівникам виплачується допомога, виходячи з їх середньої заробітної плати.

Основна відпустка надається щорічно усім без винятку працівникам. Її мінімальний термін не може бути менший, ніж 24 календарні дні. Тривалість щорічної основної відпустки для окремих категорій працівників визначена ст. 6 Закону. Ново-прийнятим працівникам перша основна відпустка може надаватись лише через 6 місяців безперервної роботи.

Додаткові відпустки надаються працівникам у відповідності з Постановою Кабінету Міністрів України № 1290 від 17.11.97 р. Постановою затверджений Список виробництв, цехів, професій і посад із шкідливими і важкими умовами праці. Робота на таких виробництвах чи в особливих умовах дає право на такі відпустки:

- у зв'язку з шкідливими умовами праці (до 35 календарних днів);
- за особливий характер роботи (до 7 календарних днів).

Розрахунок кількості днів відпусток здійснюється в календарних днях. Максимальна тривалість основної і додаткової відпусток – 59 днів, для працівників, зайнятих на підземних роботах – 69 днів.

Сума оплати працівникам за час відпустки визначається, виходячи із середньої заробітної плати працівників за останні 12 місяців перед місяцем надання відпустки. Порядок обчислення середньої заробітної плати затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 8.02.1995 р. №100 (зі змінами від 16.05.95 р. №348, 24.02.97 р. №185, 30.07.99 р. №1398).

При визначенні середньої заробітної плати беруться до уваги основна заробітна плата, доплати і надбавки, премії та одноразова виплата за підсумками роботи за рік (1/12). Не враховуються при визначенні середнього заробітку виплати за

виконання окремих доручень, одноразові та компенсаційні виплати, пенсії, заробітна плата за сумісництвом, відсотки та дивіденди. Якщо працівник не мав заробітної плати не зі своєї вини, то відпускні нараховуються, виходячи з встановленої йому тарифної ставки чи посадового окладу.

Нарахування виплат за час відпусток здійснюється шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед наданням відпустки 12 місяців або менший фактично відпрацьований час за винятком святкових і неробочих днів, визначених законодавством. Для розрахунку відпустки можна скористатися формулою:

$$V = \frac{\sum_{n=1}^{12} (Зп+Д)}{Кд - Сд} \times Т, \text{ де:} \quad (17.1)$$

V – сума виплат за час відпустки;

n – кількість місяців, за які додається заробіток;

Зп – заробіток працівника за місяць;

Д – доплати і надбавки, передбачені чинним законодавством;

Кд – календарні дні року чи меншого відпрацьованого періоду;

Сд- святкові дні;

Т – кількість днів відпустки.

Якщо працівник не відпрацював 12 місяців, та відпустки нараховуються з урахуванням фактично відпрацьованих місяців і суми отриманого заробітку.

Наприклад. Наказом керівника робітнику Петришину І.М. за його заявою надана відпустка тривалістю 28 календарних днів з 1 жовтня до 28 жовтня. За останні 12 місяців працівник отримав такі виплати: заробітна плата – 4680 грн., премії за результати роботи – 2100 грн., допомога за тимчасовою непрацездатністю – 86 грн., виплати за відрядження – 120 грн.

Для розрахунку суми відпустки використовується формула 10:

Тема 13. Облік розрахунків з органами соціального страхування

$$V = \frac{\sum_{n=1}^{12} (3П+Д)}{365-10} \times \Pi = \frac{4680+2100}{355} \times 28 = 534,76 \text{ грн. (17.2)}$$

Розрахунок нарахування виплати за відпрацьований час (2 дні) наведено в таблиці 13.5.

Таблиця 13.5

Відображення на рахунках обліку нарахування зарплати і відпускних працівнику

№ з/п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, Грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Нараховані відпускні	471 “Забезпечення виплат відпусток”	661 “Розрахунки за заробітною платою”	534,76
2.	Нарахована заробітна плата за Жовтень (2 робочих дні)	23 “Виробництво”	661 “Розрахунки за заробітною платою”	36,12
3.	Утримано збір до Пенсійного фонду (2%)	661 “Розрахунки за заробітною платою”	651 “За пенсійним забезпеченням”	11,42
4.	Утримано збір до фонду соціального страхування (0,5%)	661 “Розрахунки за заробітною платою”	652 “За соціальним страхуванням”	2,85
5.	Утримано збір до фонду соціального страхування безробіття (0,5%)	661 “Розрахунки за заробітною платою”	653 “За страхуванням на випадок безробіття”	2,85
6.	Утримано прибутковий податок (570,88-11,42-2,85-2,85) x 13%	661 “Розрахунки за заробітною платою”	641 “Розрахунки за податками”	71,99
7.	Нараховані збори до фондів соціального страхування (37,5%)	471 “Забезпечення виплат відпусток” 23 “Виробництво”	65 “Розрахунки за страхуванням”	214,08
8.	Виплачено нарахований заробіток працівникові	661 “Розрахунки за заробітною платою”	301 “Каса в національній валюті”	481,77

Зарбіток працівника Петришина І.М. за жовтень до видачі склав 454,03 грн. (534,76+36,12 – 99,73 – 11,42 – 2,85 – 2,85).

Святкові та неробочі дні, які припадають на період відпустки, у розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються. Вони збільшують тривалість відпустки.

За бажанням працівника частина щорічної відпустки замінюється грошовою компенсацією. При цьому тривалість наданої працівникам щорічної відпустки (основної і додаткової) не повинна бути меншою 24 календарних днів.

13.7. Розрахунок середньої заробітної плати для інших виплат

Сума виплати у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю визначається шляхом множення середньоденного заробітку на кількість днів, що мають бути оплачені за середнім заробітком за останні 6 місяців. Середньоденна зарплата визначається за формулою:

$$\text{Сд.з} = \frac{\sum_{\text{п}=1}^6 (\text{Зп.} + \text{Д}) + 1/6 \text{ Вн.}}{\sum \text{Фвд}}, \text{ де} \quad (17.3)$$

Сд.з – середньоденна зарплата;

Зп. – заробітна плата за фактично відпрацьовані дні 6 місяців;

Д – доплати, отримані за 6 місяців;

1/6 Вн. – 1/6 винагороди за підсумками роботи за рік.

Фвд – фактично відпрацьовані дні за 6 місяців.

У випадку, якщо заробітна плата, визначена законодавством як розрахункова величина для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності, вона визначається шляхом множення середньоденної заробітної плати, визначеної за формулою 11 на середньомісячне число робочих днів у розрахунковому періоді. Середньомісячне число робочих днів визначається діленням на 6 сумарного числа робочих днів за останні шість

Тема 13. Облік розрахунків з органами соціального страхування

календарних місяців згідно з графіком роботи підприємства.
Для цього можна скористатися формулою:

$$Л = С_{дз} \times \frac{\sum рд}{6} \times Нд, \text{ де} \quad (17.4)$$

Л – сума виплат за тимчасовою непрацездатністю;

$\sum рд$ – сума робочих днів за 6 останніх місяців;

Нд - фактично невідпрацьовані дні, за які нараховуються виплати.

На визначені розрахунково суми середньоденних виплат можуть накладатись обмеження.

При нарахуванні виплат по соціальному страхуванню складається кореспонденція:

Дебет 652 "Розрахунки за заробітною платою";

Дебет 654 "Розрахунки за індивідуальним страхуванням";

Кредит 661 "Розрахунки за соціальним страхуванням".

Допомога по тимчасовій непрацездатності виплачується в залежності від розміру страхового стану в таких розмірах:

– 60 % середньої заробітної плати (доходу) - застрахованим особам, що мають страховий стаж до 5 років;

– 80 % середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, що мають страховий стаж від 5 до 10 років;

– 100 % середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, що мають страховий стаж понад 8 років;

– 100 % середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, віднесеним до 1-4 категорії осіб, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, одному з батьків, що доглядає.

Право на допомогу при тимчасовій непрацездатності мають за ст. 4.1. Закону України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням" № 2240-III від 18.01.2001 р. усі застраховані пра-

цівники підприємств та члени їхніх сімей, особи, що працюють на умовах трудового договору (контракту) тощо.

У зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, обумовленими народженням та похованням, надаються такі види матеріального забезпечення та соціальних послуг:

1. допомога по тимчасовій непрацездатності (включаючи догляд за хворою дитиною);
2. допомога по вагітності і пологах;
3. допомога при народженні дитини;
4. допомога по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку;
5. допомога на поховання;
6. забезпечення оздоровчих заходів (оплата путівок на санаторно-курортне лікування, до дитячих оздоровчих закладів та ін.)

За ст. 2 Закону України “Про розмір внесків на деякі види загальнообов’язкового державного соціального страхування” №2213 – III від 11 січня 2001 року допомога по тимчасовій непрацездатності, внаслідок захворювання або травми, не пов’язаної з нещасним випадком на виробництві, виплачується застрахованим особам фондом соціального страхування з тимчасової втрати працездатності починаючи з шостого дня непрацездатності до часу відновлення працездатності або призначення інвалідності.

Допомога за перших п’ять днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов’язаної з нещасним випадком на підприємстві, оплачується власником або уповноваженим ним органом за рахунок коштів підприємства, установи та організації.

Нарахування допомоги здійснюється, виходячи із середньої заробітної плати за останніх шість місяців.

При обчисленні середньої заробітної плати (доходу) для забезпечення допомогою з тимчасової непрацездатності враховуються всі види заробітної плати в межах граничної суми місячної заробітної плати (доходу), на які нараховуються внески на загальнообов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності.

13.8. Облік розрахунків з органами соціального страхування

Підприємства за вимогами чинного законодавства здійснюють такі види обов'язкових відрахувань до соціальних фондів:

- збір на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- збір на обов'язкове соціальне страхування;
- збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття;
- збір на обов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання.

Підприємства та їх працівники також можуть здійснювати добровільне пенсійне страхування, добровільне індивідуальне страхування та страхування майна.

Для обліку розрахунків за страхуванням використовується рахунок 65 “Розрахунки за страхуванням”.

За кредитом рахунка 65 “Розрахунки за страхуванням” відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також отримані від органів страхування кошти, за дебетом – погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

Рахунок 65 “Розрахунки з страхуванням” має такі 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 соціальне страхування.

На субрахунку 653 “За страхуванням на випадок безробіття” ведеться облік розрахунків з Державним бюджетом України за збором на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття.

На субрахунку 654 “За індивідуальним страхуванням” ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями з індивідуального страхування персоналу підприємства, за їх письмовими дорученнями, у разі добровільного страхування, з нарахованої їм заробітної плати страхових внесків за договорами та обов’язкового страхування, що 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.

Аналітичний облік ведеться за кожним видом зборів і відрахувань, по страхувальних та окремих договорах страхування.

Порядок нарахування та сплати збору на *обов’язкове державне пенсійне страхування* визначено Законом України “Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування” від 26.06.1997 р. № 400/97-ВР (зі змінами та доповненнями).

Об’єктом нарахування збору є основна і додаткова заробітна плата, інші види виплат і заохочень, що підлягають оподаткуванню прибутковим податком. Збір на обов’язкове державне пенсійне страхування нараховується у розмірі 32,3% до нарахованої заробітної плати, для працюючих інвалідів – 4 % до нарахованої їм заробітної плати.

При його нарахуванні на суму нарахованої заробітної плати та інших виплат працівникам:

Дебет 10 “Основні засоби”;

Дебет 11 “Інші необоротні матеріальні активи”;

Дебет 20 “Виробничі запаси”;

Дебет 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;

Дебет 23 “Виробництво”;

Дебет 91 “Загальновиробничі витрати”;

Дебет 92 “Адміністративні витрати”;

Дебет 93 “Витрати на збут”;

Дебет 94 “Інші витрати операційної діяльності”;

Кредит 651 “За пенсійним забезпеченням”.

Збір на обов’язкове державне пенсійне страхування також утримується із нарахованої заробітної плати та інших видів доходів працівників. Сума утримань до Пенсійного фонду за-

Тема 13. Облік розрахунків з органами соціального страхування

лежить від розміру заробітної плати працівників. Якщо заробітна плата працівника складає менше 150 грн., розмір утримань складає 1%, більше 150 грн. – 2%. Для державних службовців визначено спеціальні ставки утримань збору до пенсійного фонду з нарахованої заробітної плати.

При утриманні збору з нарахованої заробітної плати складається запис:

Дебет 661 “Розрахунки за заробітною платою”;

Кредит 651 “За пенсійним забезпеченням”.

Збір на обов’язкове державне пенсійне страхування нараховується при здійсненні окремих господарських операцій: купівлі-продажу іноземної валюти, продажу ювелірних виробів із золота, платини та дорогоцінного каміння; відчуження легкових автомобілів; купівлі-продажу нерухомого майна, тощо за ставками, визначеними Порядком збору на обов’язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 3.11.1998 р. № 1740.

Підприємство може здійснювати додаткові відрахування до Пенсійного фонду. Обов’язкові та додаткові нараховування зараховуються на індивідуальні пенсійні рахунки працівників, відкриті Пенсійним фондом України і складають основу для пенсійних виплат в майбутньому.

Сплата нарахованого збору здійснюється одночасно з отриманням в банку коштів для виплати заробітної плати.

Збір на обов’язкове страхування.

Умови та порядок соціального страхування громадян визначені Законом України “Основи законодавства України про загальнообов’язкове державне соціальне страхування” № 16 від 14.01.1998 р. Розмір внесків до цього фонду визначено Законом України “Про розміри внесків на деякі види загальнообов’язкового державного соціального страхування” № 213-III від 11.01.2001 р. (зі змінами).

Роботодавці повинні нараховувати збір у розмірі 2,9% від суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, що включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інших видів заохочень, у тому числі в натуральній формі, що підлягають оподаткуванню прибутковим податком з доходів громадян.

При цьому складається обліковий запис:

Дебет 10 “Основні засоби”;

Дебет 11 “Інші необоротні матеріальні активи”;

Дебет 20 “Виробничі запаси”;

Дебет 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;

Дебет 23 “Виробництво”;

Дебет 91 “Загальновиробничі витрати”;

Дебет 92 “Адміністративні витрати”;

Дебет 93 “Витрати на збут”;

Дебет 94 “Інші витрати операційної діяльності”;

Кредит 652 “За соціальним страхуванням”.

Розмір збору для найманих працівників складає 0,5 % від суми оплати праці, що включає основну та додаткову заробітну плату, а також інші компенсаційні та заохочувальні виплати, в тому числі в натуральній формі.

При утриманні збору на обов’язкове соціальне страхування складається запис:

Дебет 661 “Розрахунки за заробітною платою”;

Кредит 652 “За соціальним страхуванням”.

Сплата нарахованого збору здійснюється одночасно з отриманням в банку коштів для виплати заробітної плати.

Збір на обов’язкове страхування на випадок безробіття.

Порядок і ставки нарахування збору на обов’язкове страхування на випадок безробіття визначено Законом України “Про розмір внесків на деякі види загальнообов’язкового державного соціального страхування” № 2213-III від 11.01.2001 р.

Для роботодавців ставка нарахування складає 1,6 % від суми фактичних витрат на оплату найманих працівників що включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інших видів заохочень, у тому числі в натуральній формі, що підлягають оподаткуванню прибутковим податком з доходів громадян.

При цьому складається обліковий запис:

Дебет 10 “Основні засоби”;

Дебет 11 “Інші необоротні матеріальні активи”;

Дебет 20 “Виробничі запаси”;

Дебет 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;

Дебет 23 “Виробництво”;

Дебет 91 “Загальновиробничі витрати”;

Тема 13. Облік розрахунків з органами соціального страхування

Дебет 92 “Адміністративні витрати”;

Дебет 93 “Витрати на збут”;

Дебет 94 “Інші витрати операційної діяльності”;

Кредит 652 “За страхуванням на випадок безробіття”.

Розмір збору для найманих працівників складає 0,5 % від суми оплати праці, що включає основну та додаткову заробітну плату, а також інші компенсаційні та заохочувальні виплати, в тому числі в натуральній формі.

При утриманні збору на обов’язкове соціальне страхування складається запис:

Дебет 661 “Розрахунки за заробітною платою”;

Кредит 652 “За соціальним страхуванням”.

Сплата нарахованого збору здійснюється одночасно з отриманням в банку коштів для виплати заробітної плати.

Соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання.

Правову основу, економічний механізм та організаційну структуру державного соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які призвели до втрати працездатності, визначено Законом України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які призвели до втрати працездатності”.

Розміри страхових внесків роботодавців визначаються від суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників що включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інших видів заохочень, у тому числі в натуральній формі, що підлягають оподаткуванню прибутковим податком з громадян.

Законом України “Про страхові тарифи на загальнообов’язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які призвели до втрати працездатності”, визначено розміри страхових тарифів, які залежать від класу професійного ризику виробництва та галузей економіки.

Наприклад, для бюджетних установ та організацій, які фінансуються або дотуються з бюджету, тариф складає 0,2 відсотка фактично нарахованих сум оплати праці найманих працівників, для підприємств, які надають консультаційні по-

слуги, – 0,94 відсотка, для підприємств, що займаються відкритим видобутком руд чорних металів – 2,1 відсотка.

Збір на державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві не утримується з нарахованої працівникам заробітної плати.

При цьому складається обліковий запис:

Дебет 10 “Основні засоби”;

Дебет 11 “Інші необоротні матеріальні активи”;

Дебет 20 “Виробничі запаси”;

Дебет 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;

Дебет 23 “Виробництво”;

Дебет 91 “Загальновиробничі витрати”;

Дебет 92 “Адміністративні витрати”;

Дебет 93 “Витрати на збут”;

Дебет 94 “Інші витрати операційної діяльності”;

Кредит 65 “Розрахунки за страхуванням”.

Планом рахунків не передбачено окремих субрахунків для обліку даного збору і тому підприємства можуть відкрити його самостійно. Наприклад, це може бути субрахунок 656 “За страхуванням від нещасного випадку та професійного захворювання”.

Сплата нарахованого збору здійснюється одночасно з отриманням в банку коштів для виплати заробітної плати.

Тема 14. Облік розрахунків за податками

14.1. Синтетичний облік розрахунків за податками

Підприємства можуть мати зобов'язання перед бюджетом за такими податками:

- з податку на прибуток;
- з єдиного податку;
- з податку на додану вартість;
- з прибуткового податку громадян;
- з комунального податку;
- з інших податків, що нараховуються і сплачуються підприємством за чинним законодавством.

Ставки податків, порядок їх нарахування та сплати визначаються податковим законодавством.

Підприємство самостійно нараховує податки за визначеними ставками та перераховує їх у бюджет. Податковим періодом з нарахування окремих податків є місяць, квартал або рік.

Для відображення зобов'язань за податками використовується рахунок 641 “Розрахунки за податками”. За кредитом цього рахунка відображається перерахування податків, за дебетом – сплата, належні відшкодування з бюджету, списання, тощо.

Кредитовий залишок по рахунку 641 “Розрахунки за податками” вказує на заборгованість підприємства за нарахованими, але не сплаченими податками. У разі переплати за окремими податками цей рахунок має дебетовий залишок і відображається в балансі у складі дебіторської заборгованості за рахунками.

Рахунок 641 “Розрахунки за податками” має такі субрахунки:

- 641 “Розрахунки за податками”;
- 642 “Розрахунки за обов'язковими платежами”;

643 “Податкові зобов’язання”;

644 “Податковий кредит”.

На субрахунку 641 “Розрахунки за податками” ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість інші податки).

На субрахунку 642 “Розрахунки за обов’язковими платежами” ведеться облік розрахунків за зборами (обов’язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 “Розрахунки з страхування”.

На субрахунку 643 “Податкові зобов’язання” ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

На субрахунку 644 “Податковий кредит” ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов’язання.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їх видами.

14.2. Облік податку на додану вартість

Порядок нарахування зобов’язань з податку на додану вартість та податкового кредиту визначено законом України “Про податок на додану вартість” №168 /97–ВР від 03.04. 97 р. (зі змінами та доповненнями)

Законом визначено такі об’єкти оподаткування податком на додану вартість:

– операції з продажу товарів (робіт, послуг) на митній території України;

– ввезення (пересилання) товарів на митну територію України та отримання робіт (послуг), що надаються нерезидентам для їх використання або споживання на території України;

– вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України та надання послуг (виконання робіт) для їх споживання за межами митної території України.

Наведені операції оподатковуються за ставкою 20%.

Законом також передбачено перелік неоподатковуваних операцій, звільнених від оподаткування та операцій, що оподатковуються за нульової ставкою (див. Закон).

База оподаткування операцій з продажу товарів (робіт, послуг) визначається, виходячи з їх договірної вартості, визначеної за вільними або регульованими цінами з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків, що включаються до ціни товарів (робіт, послуг) за законами України з питань оподаткування (за винятком ПДВ).

Платники цього податку визнають в окремих звітних періодах виникнення податкових зобов'язань або податкового кредиту.

Податкове зобов'язання – загальна сума податку, нарахована платником податку у звітному періоді від продажу товарів (робіт, послуг).

Податкові зобов'язання виникають, якщо сталась будь-яка з подій:

- зараховані кошти на рахунок (в касу) платника податків в рахунок оплати покупцям вартості товарів (робіт, послуг);
- при фактичному відвантаженні товарів (робіт, послуг) або оформленні документа, що підтверджує факт відвантаження.

Податковий кредит – сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Податковий кредит виникає, якщо сталась одна з подій:

- списано кошти з рахунку платника податків для попередньої оплати вартості товарів (робіт, послуг);
- фактичне отримання товарів (робіт, послуг).

Визнання податкового кредиту платником податку можливе за умови отримання ним від постачальника належним чином оформленої податкової накладної, що має заповнені всі необхідні реквізити, підпис особи, що її заповнила, та печатку підприємства.

Податкова накладна – документ, який підтверджує виникнення податкового зобов'язання у платника податку у зв'язку з відвантаженням товарів (робіт, послуг) і водночас – право на податковий кредит у покупця – платника податку.

При придбанні товарів (робіт, послуг), ціна придбання яких за одним документом не перевищує 20,00 грн. підприєм-

ство-покупець має право на визнання податкового кредиту без наявності податкової накладної.

Якщо підприємство займається діяльністю, яка у відповідності до Закону України “Про податок на додану вартість” не обкладається ПДВ, воно не визнає податкові зобов’язання або податковий кредит. Сума отриманого ПДВ відноситься на витрати. ПДВ нараховується і не сплачується до бюджету.

Якщо підприємство займається діяльністю, яка обкладається ПДВ за нульовою ставкою, то такі операції вважаються оподатковуваними. У таких платників податку виникає право на податковий кредит по всьому отриманому в складі товарів (робіт, послуг) ПДВ, але право на податкове зобов’язання виникає в розмірі нуль гривень. Таким чином держава стимулює (заохочує) окремих платників податків здійснювати окремі види діяльності або операції (наприклад, експорт).

Для операцій, витрати за якими відносяться на валові витрати, податковий кредит не виникає.

Облік податку на додану вартість здійснюється лише платниками податку, які відповідним чином зареєструвались у ДПА і отримали Свідоцтво платника податку на додану вартість. Облік усіх оподатковуваних операцій вони ведуть для цілей оподаткування в книзі обліку продажу товарів (робіт, послуг) та в книзі обліку продажу товарів (робіт, послуг).

У Плані рахунків для обліку ПДВ використовують такі субрахунки:

641 “Розрахунки за податками” (аналітичний рахунок “Розрахунки за податком на додану вартість”);

643 “Податкові зобов’язання”;

644 “Податковий кредит”.

На субрахунку 643 “Податкові зобов’язання” ведеться облік сум податку на додану вартість, визначену, виходячи з суми отриманих авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

На субрахунку 644 “Податковий кредит” ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов’язання.

На субрахунку 641 “Розрахунки за податками” за кредитом відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебе-

том - належні до відшкодування з бюджету податки. У підприємства в звітному періоді виникають зобов'язання по сплаті до бюджету ПДВ, якщо податкові зобов'язання перевищують податковий кредит. Якщо податковий кредит перевищує податкові зобов'язання, у бюджету виникає зобов'язання повернути підприємству суму перевищення або зарахувати її в рахунок майбутніх платежів. Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку основних операцій з обліку ПДВ наведено в таблиці 14.1.

Таблиця 14.1

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з визнання, погашення та відшкодування з бюджету податку на додану вартість

№ з./п.	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Отримано аванс від покупця	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	681 "Розрахунки за авансами отриманими"
2.	Нараховані податкові зобов'язання (за операцією 1)	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"
3.	Відвантажено продукцію покупцям	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	701 "Дохід від реалізації готової продукції"
4.	Нараховане податкове зобов'язання (за операцією 3)	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	643 "Податкові зобов'язання"
5.	Оприбутковано матеріали, отримані від вітчизняного постачальника	20 "Виробничі запаси"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
6.	Визнано податковий кредит (за операцією 5)	644 "Податковий кредит"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
7.	Погашено зобов'язання перед постачальником	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
8.	Включено суми ПДВ до податкового кредиту (за операцією 7)	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"
9.	Сплачено в бюджет податкове зобов'язання з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"

Приклад. 02.04. підприємство придбало матеріали на суму 24 000 грн. в т.ч. ПДВ. З придбаних матеріалів була виготовлена продукція, яка 12.04. оприбуткована на склад. Вартість готової продукції – 32 000 грн. 17.04. підприємством була укладена угода на реалізацію продукції за ціною 40 000 грн. (без ПДВ). Оплата підприємством за отримані матеріали здійснена 02.05. Покупці заплатили за отриману продукцію – 08.05. Операції з продажу даного виду продукції обкладаються ПДВ.

Розрахунок суми податкового кредиту і податкових зобов'язань проведено таким чином, грн.:

1. Визначення суми податкового кредиту (при наявності податкової накладної):

$$24\ 000 \times \frac{20\ \%}{120\ \%} = 4\ 000$$

2. Визначення суми податкових зобов'язань:

$$40\ 000 \times 20\ \% = 8\ 000$$

За наведеними операціями складаються такі записи на рахунках бухгалтерського обліку:

1. На суму отриманих матеріалів:		
Дебет 201 “Сировина і матеріали”		20 000
Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками і підрядниками”		20 000
Одночасно на суму ПДВ (при наявності належним чином заповненої податкової накладної):		
Дебет 644 “Податковий кредит”		4 000
Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками і підрядниками”		4 000
2. На суму витрат з виготовлення продукції:		
Дебет 23 “Виробництво”		32 000
Кредит 201 “Сировина і матеріали”		12 000
Кредит 661 “Розрахунки по заробітній платі”		7 000
Кредит 65 “Розрахунки зі страхування”		2 590
Кредит інших рахунків витрат, включаючи загальновиробничі витрати		2 410
3. При оприбуткуванні готової продукції на склад:		
Дебет 26 “Готова продукція”		32 000
Кредит 23 “Виробництво”		32 000

4. При відвантаженні продукції покупцям:
- | | |
|--|--------|
| Дебет 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками” | 48 000 |
| Кредит 701 “Дохід від реалізації готової продукції” | 48 000 |
- Одночасно на суму ПДВ :
- | | |
|--|-------|
| Дебет 701 “Дохід від реалізації готової продукції” | 8 000 |
| Кредит 641 “Розрахунки за податками” | 8 000 |
5. Визначення податкових зобов’язань і податкового кредиту з ПДВ для складання податкової декларації з податку на додану вартість :
- 5.1. Нарахування податкових зобов’язань:
- | | |
|------------------------------------|-------|
| Дебет 643 “Податкові зобов’язання” | 8 000 |
| Кредит 641 “Розрахунки з податків” | 8 000 |
- 5.2. Визначення суми податкового кредиту з ПДВ:
- | | |
|-----------------------------------|-------|
| Дебет 641 “Розрахунки з податків” | 4 000 |
| Кредит 644 “Податковий кредит” | 4 000 |
- Порівнюючи податкові зобов’язання і податковий кредит, визначаємо суму податку на кінець звітного місяця:
- $$8\ 000 - 4\ 000 = 4\ 000$$
- Отже, податкове зобов’язання підприємства за квітень місяць складе 4 000 грн.
6. Проведено підприємством оплату за отримані матеріали:
- | | |
|---|--------|
| Дебет 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками” | 24 000 |
| Кредит 311 “Поточні рахунки в національній валюті” | 24 000 |
7. Проведено покупцям оплату за отриману готову продукцію:
- | | |
|---|--------|
| Дебет 311 “Поточні рахунки в національній валюті” | 48 000 |
| Кредит 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками” | 48 000 |
8. Сплачено підприємством податкове зобов’язання з ПДВ (до 20 травня), грн.:
- | | |
|---|-------|
| Дебет 641 “Розрахунки з податків” | 4 000 |
| Кредит 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками” | 4 000 |
- Якщо підприємство здійснює придбання основних засобів невиробничого характеру або запасів, які будуть використані для невиробничих цілей або для видів діяльності, що не обкла-

даються ПДВ, сума придбаного (сплаченого) ПДВ не визнається як податковий кредит, а приєднується до вартості цих основних засобів або запасів.

Приклад. Підприємством придбано основні засоби для укомплектування тренажерного залу бази відпочинку вартістю 36 000 грн.(в т.ч. ПДВ 6 000 грн.). В бухгалтерському обліку будуть складені такі записи, грн.:

Дебет 109 “Інші основні засоби” 36 000

Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками” 36 000

Сума ПДВ приєднується до вартості основних засобів і підлягає амортизації для цілей оподаткування і в бухгалтерському обліку.

Якщо підприємство здійснює діяльність, за якою передбачені пільги з ПДВ (наприклад, експорт продукції), то в нього виникає лише право на податковий кредит.

Наприклад, підприємство здійснює складання автомобілів, які продає за кордон. У звітному періоді було придбано запасних частин на суму 960000 грн., було відвантажено (реалізовано) автомобілі на суму 1 460 000 грн. За даною операцією в бухгалтерському обліку будуть здійснені такі записи, грн.:

1. Придбання запасних частин, грн.:

Дебет 207 “Запасні частини” 800 000

Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками” 800 000

Одночасно на суму ПДВ (при наявності відповідним чином заповненої податкової накладної):

Дебет 644 “Податковий кредит” 160 000

Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками” 160 000

2. Відвантаження готової продукції:

Дебет 362 “Розрахунки з іноземними покупцями” 1 460 000

Кредит 701 “Дохід від реалізації готової продукції” 1 460 000

У звітному періоді підприємство визнає податковий кредит в сумі 160 000 грн. Податкові зобов’язання за даною операцією не виникають.

На суму визнаного податкового кредиту (при отриманні належним чином оформленої податкової накладної):

Дебет 641 “Розрахунки за податками”	160 000
Кредит 644 “Податковий кредит”	160 000

У даному випадку в бюджету виникає зобов’язання перед підприємством із сплати йому ПДВ в сумі 160 000 грн., а також визнається податковий кредит за відвантаженою (реалізованою) готовою продукцією.

14.3. Облік єдиного податку

Платниками єдиного податку за Указом Президента України від 3.07.1998 р. №727 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва” можуть бути юридичні особи, обсяг виручки від реалізації яких за рік не перевищує 1 млн. грн., кількість працюючих – 50 чоловік і внесок засновника – юридичної особи – не більше 25% статутного фонду.

Підприємства, що сплачують єдиний податок, використовують спрощену форму обліку та складають спрощену фінансову звітність за вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”.

Якщо підприємство виявляє бажання стати платником єдиного податку, то за його заявою податковою адміністрацією видається Свідоцтво платника єдиного податку, що звільняє від сплати усіх податків, окрім утримань з доходів фізичних осіб та єдиного податку.

Нарахування єдиного податку може здійснюватись за ставкою 6% або 10%. Якщо підприємство має свідоцтво на сплату єдиного податку за ставкою 6%, воно є платником ПДВ, за ставкою 10% - нараховує податкові зобов’язання і не визнає податковий кредит з ПДВ.

Малі підприємства ведуть облік з використанням класу 8 Плану рахунків “Витрати за елементами”.

Бухгалтерські записи, що відображають нарахування і сплату єдиного податку, матимуть вигляд:

1. Нарахована сума єдиного податку, що підлягає сплаті:
Дебет 84 “Інші операційні витрати”;

Кредит 641 “Розрахунки за податками” (аналітичний рахунок єдиний податок).

2. Списання в кінці місяця суми нарахованого єдиного податку:

Дебет 791 “Результат основної діяльності”;

Кредит 84 “Інші операційні витрати”.

3. Сплата єдиного податку до 20-го числа наступного за звітним місяця:

Дебет “Розрахунки за податками” (аналітичний рахунок єдиний податок);

Кредит 311 “Поточні рахунки в національній валюті”.

14.4. Облік прибуткового податку з доходів громадян

Оподаткування доходів працівників здійснюється за вимогами Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22 травня 2003 р. № 889-IV (далі – Закон). Об’єктом оподаткування є загальний місячний оподатковуваний дохід (ЗМОД) працівника, до складу якого відносять доходи у вигляді заробітної плати, інші виплати і винагороди, нараховані (виплачені) працівникові згідно з умовами трудового або цивільно-правового договору. Обов’язок з нарахування, утримання та сплати податку з доходів фізичних осіб покладається на підприємство (організацію, установу), що виплачує заробітну плату і визначається як податковий агент.

При нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати об’єкт оподаткування визначається як нарахована сума такої заробітної плати, зменшена на суму збору до Пенсійного фонду України та внесків до фондів загальнообов’язкового державного соціального страхування – Фонду обов’язкового державного соціального страхування у зв’язку з втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням і Фонду обов’язкового державного соціального страхування на випадок безробіття.

Об’єктом оподаткування прибутковим податком є заробітна плата, включена до ЗМОД за вирахуванням внесків на усі види соціального страхування.

Ставка оподаткування для заробітної плати незалежно від того, чи це основне, чи друге місце роботи за трудовим догово-

ром (робота за цивільно-правовими договорами) становитиме:

- з 1 січня 2004 року – 13 % об'єкта оподаткування;
- з 1 січня 2007 року – 15 % об'єкта оподаткування.

Для окремих категорії працівників об'єкт оподаткування може бути зменшений з урахуванням податкових соціальних пільг, які застосовуються лише за одним місцем роботи, яке визначає для себе працівник самостійно шляхом подання письмової заяви визначеної форми. Граничний рівень заробітної плати, який дає право на застосування податкових соціальних пільг, визначається на рівні місячного прожиткового мінімуму, встановленого на одну працездатну особу, помноженого на коефіцієнт 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень. У 2004 р. – 510 грн. ($365 \times 1,4$ з урахуванням заокруглення до 10). Якщо працівник має право на декілька соціальних пільг, то він має право обрати найбільшу, але лише одну з можливих.

На перехідний період (2004-2007 р.р.) встановлюються понижуючі відсотки до податкової соціальної пільги, передбаченої п. 6.1.1. (2004 р. – 30%, 2005 р. – 50 %), 2006 р. – 80%)

Приклад. У січні 2004 року працівникові Петришину Є.В. була нарахована заробітна плата за основним місцем роботи 450 грн. Прожитковий мінімум станом на 1 січня 2004 року складає 365 грн. (за проектом Закону України “Про затвердження прожиткового мінімуму на 2004 рік” – 382,74 грн.). Мінімальна заробітна плати з 1 грудня 2003 року складає 205 грн. Отже, розмір соціальної пільги складе 61,50 грн. (30%) від 205 грн.

Отже, із заробітної плати Петришина Є.В. будуть здійснені такі утримання:

Показник	Сума, грн.
Нарахована заробітна плата	450,00
Утримано, у тому числі	62,25
- внесок на пенсійне страхування (2 %)	9,00
- внесок на соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності (0,5 %)	2,25
- внесок на соціальне страхування безробіття	2,25
- податок з доходів ($(450 - 9 - 2,25 - 2,25 - 61,5) \times 13\%$)	48,75
Усього до виплати	387,75

При утриманні податку з доходів громадян складається такий обліковий запис:

Дебет 661 “Розрахунки за заробітною платою”;

Кредит 641 “розрахунки за податками”.

Податок на доходи громадян сплачується в бюджет одночасно з виплатою заробітної плати, але не пізніше 30 числа наступного за звітним місяця.

При сплаті податку складається такий обліковий запис:

Дебет 641 “розрахунки за податками”;

Кредит 311 “Поточні рахунки в національній валюті”.

За виплаченим у негрошовій формі доходом, а також за доходом, виплаченим з отриманої готівкової виручки прибутковий податок сплачується до бюджету протягом банківського дня, наступного за днем такої виплати.

Узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету та фінансових санкцій, що сплачуються до бюджету, здійснюється у Відомості 3.6 “Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом”. У Відомості за кожним видом податків і платежів щомісяця відображаються нараховані платежі та належні до відшкодування суми податків та платежів, їх сплата та списання. Сальдо на кінець місяця відображається окремо за кожним видом податків та платежів. Підсумки Відомості переносяться у розділ II Журналу 3.

Тема 15. Облік довгострокових зобов'язань та забезпечень

15.1. Облік довгострокових кредитів банку

Довгострокові кредити банків оформляються угодою підприємства з банком, у якій вказується: сума кредиту, розмір відсотків за кредит і графік погашення основної суми та відсотків. Найчастіше погашення відсотків та основної суми здійснюється рівними частинами через певні періоди часу (місяць, квартал, рік). Рівні суми погашення довгострокового зобов'язання називають *анюїтетами*.

Теперішня вартість анюїтету (ТВА) визначається за формулою:

$$TBA = \sum_{t=1}^n \frac{1}{1 + PC} ,$$

PC – ринкова відсоткова ставка, %;

n – кількість платежів;

t – число платежів.

Теперішню вартість анюїтету можна визначити за таблицею “Теперішня вартість”.

Розглянемо приклад розрахунку суми анюїтету. Підприємство отримало 1.08.2002 р. довгостроковий кредит банку у сумі 100 000 грн. на 3 роки під 30% річних. Щорічна сума погашення визначена кредитною угодою в сумі 55063 грн.

Розрахунок суми погашення проведено у таблиці 15.1.:

Для того, щоб визначити суму щорічного погашення за таблицею “Теперішня вартість анюїтету”, визначаємо фактор теперішньої вартості при $n = 3$, $R = 30\%$. За таблицею ця величина складає 1,8161.

Потім суму боргу ділимо на фактор дисконту ($\frac{100000}{1,8161}$) і отримуємо суму щорічних виплат – 55063 грн.

Отже, за отриману сьогодні 1 гривню підприємство повинно заплатити через 3 роки 1,8161 грн.

Таблиця 15.1

Теперішня вартість анюїтету

Рік	Сума погашення, грн.	У тому числі		Теперішня вартість боргу на кінець року, грн.
		Сплата відсотків, грн.	Погашення основної суми боргу, грн.	
1	2	3	4	5
0.				100 000
1.	55063	$100000 \times 0,3 = 30000$	25063	74397
2.	55063	$74397 \times 0,3 = 22481$	32582	42355
3.	55063	12107	42355	0

Суми, вказані у гр. 5 таблиці є залишком боргу підприємства перед банком, що відображається у балансі на кінець року.

Незважаючи на те, що відсотки сплачуються за даною кредитною угодою один раз в рік, їх нарахування слід здійснювати на кінець кожного звітного періоду і відносити до складу фінансових витрат у періоді нарахування.

Для обліку довгострокових зобов'язань у Плані рахунків передбачено Клас 5 “Довгострокові зобов'язання”. Облік розрахунків за довгостроковими кредитами ведеться на рахунку 50 “Довгострокові позики”. На дебеті рахунка 50 “Довгострокові позики” відображається погашення довгострокових кредитів та переведення частини довгострокового боргу в поточний; на кредиті – суми отриманих довгострокових кредитів, а також переведення короткострокових позик (відстрочених) кредитів до складу довгострокової заборгованості.

Рахунок 50 “Довгострокові позики” має такі субрахунки:

501 – “Довгострокові кредити банків у національній валюті”;

502 – “Довгострокові кредити банків в іноземній валюті”;

503 – “Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті”;

504 – “Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті”;

505 – “Інші довгострокові позики в національній валюті”;

506 – “Інші довгострокові позики в іноземній валюті”.

Субрахунки 501 “Довгострокові кредити банків у національній валюті” та 502 “Довгострокові кредити банків в іноземній валюті” відображаються відповідно до суми довгострокової заборгованості підприємства перед банками за наданий кредит на звітну дату без урахування відсотків.

На субрахунках 503 “Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті”, 504 “Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті” відображаються суми заборгованості перед банком, термін якої відстрочено за додатково укладеною з ним угодою.

Субрахунки 505 “Інші довгострокові позики в національній валюті”, 506 “Інші довгострокові позики в іноземній валюті” використовуються для відображення сум заборгованості за небанківськими позиками. Наприклад, підприємство може отримати позику у кредитній спілці на тих самих умовах, що і в банку (на визначений термін , під заставу майна та з оплатою визначених відсотків). За Цивільним кодексом підприємство може також отримати безвідсоткову позику від іншого підприємства чи за умови її повернення. Для отримання позики від власників чи інших фізичних осіб необхідно отримати ліцензію.

Для обліку нарахованих у звітному періоді відсотків використовується рахунок 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”. За кредитом рахунка 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” здійснюється нарахування відсотків за :

- використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит;
- використання майна, отриманого у користування (орендні, лізингові операції тощо);
- інші операції.

За дебетом цього рахунка відображається сплата нарахованих відсотків.

Одночасно із визнанням зобов'язань за нарахованими відсотками підприємство визнає фінансові витрати на рахунок 951 “Відсотки за кредит”.

Аналітичний облік позик ведеться за окремими кредитами і строками погашення.

Операції з отримання довгострокових та поточних позик відображаються в Журналі 2 “Облік довгострокових та поточ-

них позик”. У журналі відображаються обороти за кредитом рахунків 50 “Довгострокові позики”, та 60 “Поточні позики” в розрізі кореспондуючих рахунків. Записи в Журнал здійснюються на підставі виписок банку і доданих до них документів.

У третьому розділі цього Журналу відображаються аналітичні дані до рахунків 50 та 60 в розрізі позикодавців та строків погашення позик. Окремо відображається переведення відстрочених короткострокових позик в довгострокові, погашення заборгованості за ними та переведення частини довгострокових зобов’язань у поточну заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями. У цьому ж розділі наводяться дані про нараховані відсотки окремо за довгостроковими та короткостроковими позиками як за поточний місяць, так і за період з початку року.

Бухгалтерські записи з наведеного прикладу подані в таблиці 15.2.:

Таблиця 15.2

Бухгалтерські записи з обліку довгострокових зобов’язань за довгостроковими позиками банку

з./п.	Дата операції	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1.	1.08.2002	Отримання кредиту	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	501 “Довгострокові кредити банків у національній валюті”	100000
2.	31.08.2002	Нараховані відсотки за користування кредитом (за 1 місяць)	951 “Відсотки за кредит”	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”	2500
3.	31.12.2002	Перегрупування частини довгострокового зобов’язання в поточне	501 “Довгострокові кредити банків у національній валюті”	611 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями в національній валюті”	25063
4.	31.12.2002	Нарахування відсотків за чотири місяці 2002 р. (щомісячно)	951 “Відсотки за кредит”	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”	10000

Тема 15. Облік довгострокових зобов'язань та забезпечень

5.	31.07.2002	Часткове погашення кредиту	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	25063
6.	31.07.2003.	Нарахування витрат за відсотками (30000/12 x 7 + 2248/12 x 5)	951 "Відсотки за кредит"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	26867
7.	05.08.2003	Сплата відсотків	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	39367

Нарахування відсотків потрібно робити за періоди, у яких складається баланс підприємства, але не рідше одного разу на квартал.

Інформація про довгострокові кредити банків відображається у фінансовій звітності таким чином.

У Балансі:

– рядок 440 "Довгострокові кредити банків" – залишок рахунка 501 "Довгострокові кредити в національній валюті";

– рядок 510 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" – залишок рахунка 611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті";

– рядок 610 "Інші поточні зобов'язання" – залишок рахунка 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками".

У "Звіті про фінансові результати" за звітний період у рядку 140 "Фінансові витрати" вказуються обороти рахунка 951 "Відсотки за кредит".

15.2. Облік зобов'язань за емітованими довгостроковими облигаціями

Облігація – цінний папір, який засвідчує внесення її власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання емітента відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу

в передбачений у ній термін з виплатою фіксованого відсотка (якщо інше не передбачене умовами випуску).

Випустити облігації може будь-яке підприємство за рішенням власників у межах 10% статутного капіталу. Для цього воно повинно отримати дозвіл комісії з цінних паперів та фондового ринку, яка здійснює реєстрацію емісії. Після реєстрації емітенту видається свідоцтво, яке є підставою для друкування сертифікатів цінних паперів або оформлення глобального сертифіката.

У сертифікаті вказується номінальна вартість облігації, яку вона досягає на період погашення.

Часто облігації розміщуються за вартістю, що відрізняється від номінальної: з дисконтом або премією.

При розміщенні облігації визначається ставка відсотків за облігацією, що є платою за користування позиковими коштами, а також періоди їх виплат.

Витрати на сплату відсотків повинні визначатись за ринковою ставкою, незважаючи на те, що сума нарахованих відсотків базується на визначеній ставці відсотків.

Відсотки нараховуються у кожному звітному періоді, незалежно від дати їх виплати за принципом нарахування.

Довгострокові зобов'язання за облігаціями визнаються за теперішньою вартістю.

Якщо ринкова ставка відсотка дорівнює визначеній на момент емісії ставці відсотка, облігація може реалізовуватись за номінальною вартістю.

Для обліку зобов'язань за довгостроковими облігаціями використовується рахунок 52 “Довгострокові зобов'язання за облігаціями”. Цей рахунок використовується для розрахунків особами, що придбали облігації, за випущеними та розміщеними облігаціями власної емісії.

Рахунок 52 “Довгострокові зобов'язання за облігаціями” має такі субрахунки:

521 – “Зобов'язання за облігаціями”;

522 – “Премія за випущеними облігаціями”;

523 – “Дисконт за випущеними облігаціями”.

За кредитом субрахунку 521 “Зобов'язання за облігаціями” ведеться облік зобов'язань за довгостроковими облігаціями за номінальною вартістю. За кредитом цього рахунка

Тема 15. Облік довгострокових зобов'язань та забезпечень

відображається погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій.

Субрахунок 522 “Премія за випущеними облігаціями” використовується для обліку нарахованих сум премій та їх амортизації до досягнення номінальної вартості облігації або до моменту її продажу. Розмір премії за облігацією залежить від ціни розміщення облігації та її номінальної вартості і є різницею між ними. Сума нарахованої амортизації відображається за кредитом субрахунку 522 “Премія за випущеними облігаціями”, її амортизація (списання) – за дебетом рахунка. Амортизація премії здійснюється, виходячи з її розміру та терміну емісії облігації.

Субрахунок 523 “Дисконт за випущеними облігаціями” використовується для обліку дисконту за розміщеними облігаціями. Розмір дисконту залежить від номінальної вартості облігації та вартості її розміщення і визначається як різниця між ними. Сума дисконту відображається за дебетом субрахунку 523 “Дисконт за випущеними облігаціями”, його амортизація (списання) – за кредитом рахунка. Сума дисконту, що списується у звітному періоді залежить від розміру визнаного дисконту та терміну, який залишився до погашення облігації.

Аналітичний облік облігацій ведеться за їх видами та строками погашення.

Наприклад, 1.08.2000 р. підприємство випустило 1000 облігацій номіналом 1000 грн. кожна з терміном погашення 3 роки під 30% річних при ринковій ставці 30%. За наведеним прикладом будуть складені такі бухгалтерські записи (табл. 15.3).

Таблиця 15.3

Бухгалтерські записи з обліку довгострокових облігацій

№ з./п.	Дата	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1.	1.08.2000 р.	Розміщено облігації	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	521 “Зобов'язання за облігаціями “	1000000
2.	31.12.2000 р.	Нарахування відсотків за 2000 р. (1000000 x 0,3/12 x 5)	952 “Інші фінансові витрати”	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”	125000

3.	31.07.2001 р.	Нарахування відсотків за 2000 р. (1000000 x 0,3/12 x 7)	952 "Інші фінансові витрати"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	175000
4.	31.07.2001 р.	Сплата відсотків	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	300000

Якщо ринкова ставка відсотка вища за ставку відсотка за облігацією, то така облігація реалізується зі знижкою. Покупець заробляє не лише відсотки, а й суму дисконту, який він отримає при погашенні.

Наприклад. 1.01.2000 р. підприємство випустило 1000 облігацій номінальною вартістю 1000 грн., строк погашення яких 3 роки під 28% річних. Ринкова ставка – 30%.

Реалізаційна ціна однієї облігації розраховується таким чином:

1. Теперішня вартість зобов'язання за облігаціями:

$$1000 \text{ грн.} \times 0,4552^* = 455,2 \text{ грн.};$$

(фактор * при $n = 3$, $i = 30\%$ теперішньої вартості грошей розраховується за спеціальною таблицею).

2. Теперішня вартість відсотків за облігаціями:

$$(1000 \times 28\%) \times 1,8161^{**} = 280 \times 1,8161 = 508,51;$$

(значення фактора ** при $n = 3$, $i = 30\%$ теперішньої вартості анюїтету).

3. Реалізаційна ціна облігації:

$$455,2 + 508,51 = 963,71 \text{ грн.}$$

Отже, в результаті продажу облігацій підприємство отримало:

$$1000 \times 963,71 = 963\,710 \text{ грн.}$$

Дисконт за облігаціями

$$1000\,000 - 963\,710 = 36\,290 \text{ грн.}$$

Операції з розміщення облігацій за даними прикладу будуть оформлені такими бухгалтерськими записами (табл. 15.4).

Таблиця 15.4

Бухгалтерські записи операцій з розміщення облігацій

№ з/п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Випущено облігації (1.01.2000 р.) - за реалізаційною ціною - на суму дисконту	311 – “Поточні рахунки в національній валюті” 523 - "Дисконт за випущеними облігаціями"	521 - "Зобов'язання за облігаціями" 521 - "Зобов'язання за облігаціями"	963710 36290
2.	Нараховані відсоткові витрати за облігаціями за 2000 р. (963710 x 0.3 = 289113) - нараховані відсотки за облігаціями за 2000 р. (1000000 x 28% = 280000) - амортизація дисконту (289113 - 280000 = 9113 грн.)	952 – “Інші фінансові витрати” 952 – “Інші фінансові витрати”	684 – “Розрахунки за нарахованими відсотками” 523 – “Дисконт за випущеними облігаціями”	280000 9113
3.	Нараховані відсоткові витрати за облігаціями за 2001 р. (963710 + 9113)x30% = 291847 - нараховані відсотки за 2001 р. (1000000x28% = 280000 грн.) - амортизація дисконту	952 – “Інші фінансові витрати” 952 – “Інші фінансові витрати”	684 – “Розрахунки за нарахованими відсотками” 523 – “Дисконт за випущеними облігаціями”	280000 11847
4.	Нараховані відсоткові витрати за облігаціями за 2002 р. (963710 + 9113 + 11847) x 0.3 = 295401 грн. - нараховані відсотки за облігаціями за 2002 р. (1000000 x 0.28 = 300000 грн.) - амортизація дисконту 295401 - 280000 = 15401 грн.	952 – “Інші фінансові витрати” 952 – “Інші фінансові витрати”	684 – “Розрахунки за нарахованими відсотками” 523 – “Дисконт за випущеними облігаціями”	280000 15401
5.	Погащення облігацій.	521 – “Зобов'язання за облігаціями”	311 – “Поточні рахунки в національній валюті”	1000000

Амортизація дисконту може здійснюватись за ефективною ставки відсотків (див. тему “Облік фінансових інвестицій”). Повернення емітентом коштів утримувачеві облігацій нази-

вається їх погашенням. Погашення облігацій відбувається, як правило, при закінченні терміну їх утримання власником при досягненні облігацією номінальної вартості. Емітентом також погашається сума нарахованих відсотків (якщо вони передбачені умовами емісії).

15.3. Облік оренди основних засобів

Оренду можна визначити як особливий вид підприємницької діяльності, скерованої на інвестування орендодавцем тимчасово вільних коштів у придбання майна для передачі його за плату у тимчасове використання орендарем. Передача-отримання майна здійснюється на підставі укладеної угоди.

Оренда – це договір, за яким орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Договір оренди обов'язково укладається в письмовій формі і в окремих випадках посвідчується нотаріально (договори на оренду земельних паїв). У ньому повинна бути така інформація: найменування сторін, об'єкт оренди, строк угоди, доставка і прийом в експлуатацію об'єкта оренди, розмір і порядок сплати орендних платежів, умови використання й утримання обладнання, умови повернення об'єкта оренди, умови страхування об'єкта оренди, права та обов'язки сторін, порядок вирішення спірних питань, різне.

Стандартна угода оренди зв'язує три сторони: продавця (виробника) майна, його орендодавця та орендаря. Взаємовідносини між ними будуються таким чином: отримувач майна (орендар), зацікавлений в отриманні певних видів майна (обладнання, земельних ділянок, приміщень та іншого) розшукує постачальника, що має таке майно. Внаслідок недостатності власних коштів та обмеженості умов отримання кредитних ресурсів він звертається до потенційного орендодавця з пропозицією придбання цього майна для передачі йому у тимчасове використання на обумовлених угодою умовах. Однак часто орендар укладає угоду на оренду майна безпосередньо з постачальником (виробником або власником майна).

Строк оренди – це невідмовний період, на який орендар уклав угоду про оренду активу, а також наступні періоди, протягом яких орендар може продовжити термін оренди, передбачені в угоді.

Початком строку оренди вважається дата, що настала раніше: дата підписання орендної угоди або дата згоди сторін виконувати зобов'язання щодо основних положень угоди.

Групкування оренди здійснюється за такими ознаками:

– розподіл ризиків і винагород між орендарем і орендодавцем;

– за способом використання об'єкта оренди;

– за обсягом обслуговування майна, переданого в оренду;

– за складом учасників.

Групкування за розподілом ризиків і винагород між орендарем і орендодавцем базується на умовах, за якими вони розподіляють їх між суб'єктами орендної угоди. Ризики включають можливість отримання збитків від простоїв, технічного старіння обладнання та інші. Винагороди очікуються при отриманні прибутку від безперебійної роботи обладнання, зростання його вартості або від реалізації ліквідаційної вартості. У зв'язку з цим оренда поділяється на фінансову та операційну.

Фінансова оренда – це оренда, за якою передаються в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на актив. При цьому право власності на актив може передаватись при закінченні терміну оренди.

Будь-яка інша оренда, що не передбачає взагалі передачі ризиків та вигод від володіння майном, вважається *операційною*.

За П(С)БО 14 “Оренда” оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

1. Орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди.

2. Орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання.

3. Строк оренди складає більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди.

4. Теперішня мінімальна вартість орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди.

При передачі майна у фінансову оренду його вартість одночасно із зобов'язаннями відображаються за балансом орендаря у сумі мінімальних орендних платежів.

Мінімальні орендні платежі — платежі, що здійснюються або можуть здійснюватись орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням непередбаченої орендної плати, вартості послуг та податків, що підлягають поверненню орендодавачу), збільшені на:

- з боку орендаря — на суму його гарантованої ліквідаційної вартості;

- з боку орендодавача — на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

Гарантована ліквідаційна вартість — це сума, за яку орендар повинен придбати актив (об'єкт оренди) на вимогу орендодавача, або виручки від реалізації активу, гарантована орендодавачу орендарем чи третьою стороною (гарантом).

Негарантована ліквідаційна вартість — це частина ліквідаційної вартості зданого в оренду активу, отримання якої орендодавачем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною.

При передачі майна у операційну оренду воно облічується за балансом орендодавача, а у орендаря — на позабалансовому рахунку 01 “Орендовані необоротні активи”.

За способом використання об'єкта оренди виділяють:

- індивідуальну оренду;

- універсальну оренду.

У випадку *індивідуальної оренди* майно використовується за тим цільовим призначенням, задля якого воно було придбане орендодавачем. Це забезпечує зростання терміну його використання, а, отже, і майбутніх економічних вигод, однак звужує коло орендарів.

За умовами *універсальної оренди* майно може бути використане за різними цілями, визначеними орендодавачем. У цьому випадку зростає коло орендарів, однак може зменшуватись термін оренди.

За обсягом обслуговування майна, переданого в оренду, виділяють такі її види:

- нетто-оренда;

- повна оренда;

- часткова оренда.

За умови укладання угоди з *нетто-оренди* всі витрати з обслуговування майна бере на себе орендар. Орендні платежі, які отримує орендодавач, містять тільки плату за майно та відсотки.

При *повній оренді* орендодавач бере на себе всі витрати з обслуговування майна. Часто він є виробником об'єктів оренди. Орендна плата в цьому випадку містить плату за майно, відсотки та вартість його обслуговування.

При *частковій оренді* на орендодавача покладаються лише окремі функції з обслуговування майна.

За складом учасників оренду поділяють на:

- пряму фінансову оренду;
- оренду типу продажу.

При *прямій фінансовій оренді* орендодавач за дорученням потенційного орендаря купує устаткування чи інше майно у постачальника, а потім передає його орендареві.

Оренда типу продажу визнається, якщо виробник (власник) активу реалізує його орендареві з відтермінуванням платежу на визначений період та на умовах сплати відсотків.

Фінансова оренда визнається орендарями за балансом як активи та зобов'язання за сумами, що дорівнюють справедливій вартості майна на початку оренди або за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів. Для обчислення теперішньої вартості мінімальних орендних платежів використовують орендну ставку відсотка.

Орендна ставка відсотка — це ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості фінансової оренди на початок строку оренди. Якщо фактор дисконту визначити неможливо, слід застосовувати ставку відсотка за іншими податками орендаря.

Облік активів, отриманих у фінансову оренду, ведеться на субрахунках рахунка 10 “Основні засоби” або “Інші необоротні матеріальні активи” залежно від виду майна. Одночасно облік зобов'язань із фінансової оренди ведеться на рахунку 53 “Довгострокові зобов'язання з оренди”:

Рахунок 53 “Довгострокові зобов'язання з оренди” має такі субрахунки:

- 531 “Зобов'язання з фінансової оренди”;

532 “Зобов’язання з оренди цілісних майнових комплексів”.

За кредитом рахунка 53 “Довгострокові зобов’язання з оренди” відображається нарахування заборгованості перед орендодавачем за отримані об’єкти довгострокової оренди, за дебетом – її погашення, переведення до поточних зобов’язань, списання тощо.

Аналітичний облік зобов’язань з оренди ведеться за кожним орендодавачем та об’єктом орендованих необоротних активів.

Окрім вартості об’єкта оренди орендар сплачує орендарю відсотки за користування майном.

Зобов’язання за нарахованими відсотками облічуються за кредитом рахунка 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” з одночасним визнанням фінансових витрат на рахунку 952 “Інші фінансові витрати”. При цьому складається обліковий запис:

Дебет 952 “Інші фінансові витрати”;

Кредит 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”.

Протягом терміну використання активу орендарем нараховується амортизація за методом передбаченим обліковою політикою для відповідної групи основних засобів.

Приклад. Підприємство уклало угоду на фінансову оренду устаткування, справедлива вартість якого 120 000 грн., строк оренди – 6 років, орендні платежі сплачуються щорічно на початку року. При закінченні терміну оренди право власності на устаткування переходить до орендаря. Первісна вартість устаткування дорівнює 122 000 грн., ліквідаційна вартість прирівнюється до нуля. Амортизація нараховується за прямолінійним методом.

Підприємство повинно щорічно сплачувати орендодавачеві однакову суму, яка включає погашення основної суми боргу та відсотків. Ставка орендного відсотка, яку використав орендар, складає 12 %.

При отриманні об’єкта оренди складаються такі облікові записи:

Дебет 152 “Придбання (виготовлення)
основних засобів” 120 000

Кредит 531 “Зобов’язання з фінансової оренди” 120 000

Після введення обладнання в експлуатацію:

Тема 15. Облік довгострокових зобов'язань та забезпечень

Дебет 104 “Машини та обладнання”	120 000
Кредит 152 “Придбання(виготовлення) основних засобів”	120 000

Сума щорічних рівномірних виплат визначається з використанням таблиці теперішньої вартості анюїтету, враховуючи, що орендна ставка відсотка – 12 %, періодів виплати за боргованості – 6 (n= 4,11141) складе:

29 187 грн. (120 000 : 411141).

Загальна сума витрат орендаря за 6 років складе 175 122 грн. (29187 x 6). В тому числі загальна сума відсотків: 55 122 грн. (175 122 – 120 000). Розрахунок суми орендних платежів орендар здійснює за розрахунком, наведеним у таблиці 15.15.

Таблиця 15.5

**Розрахунок орендних платежів за період оренди
устаткування**

Період	Сума орендних платежів, грн.			Залишок зобов'язання на кінець періоду, грн.
	На погашення зобов'язання з оренди	Відсоток (12%)	Разом	
0	-	-	-	120 000
1	14 787	14 400	29 187	105 213
2	16 561	12 626	29 187	88 652
3	18 549	10 638	29 187	70 103
4	20 775	8 412	29 187	49 328
5	23 268	5 919	29 187	26 060
6	26 060	3 127	29 187	0

Наведені в таблиці операції відображаються такими обліковими записами, грн.:

1. Переведення частини боргу, що повинна бути погашена в поточному році:

Дебет 531 “Зобов'язання з фінансової оренди”	14 787
Кредит 611 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті”	14 787

2. При нарахуванні відсотків:

Дебет 952 “Інші фінансові витрати”	14 400
Кредит 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”	14 400

3. При сплаті основної суми боргу та відсотків:

Дебет 611 “Поточна заборгованість по довгостроковим зобов'язанням у національній валюті”	14 787
Дебет 684 “Розрахунки за нараховані відсотки”	14 400

Кредит 311 “Поточні рахунки в національній валюті”	29 187
--	--------

Протягом строку оренди орендар нараховує амортизацію обладнання. Сума амортизації за 1 рік складе 20 000 грн. (120 000 : 6). При нарахуванні амортизації буде складено обліковий запис:

Дебет 91 “Загальновиробничі витрати”	20 000
Кредит 131 “Знос основних засобів”	20 000

При отриманні майна в операційну оренду підприємство відображає об’єкти на забалансовому рахунку 01 “Орендовані необоротні активи” за вартістю, визначеною угодою оренди. Нарахування суми орендної плати здійснюється за кредитом рахунка 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” та дебетом рахунків витрат.

При цьому складається обліковий запис:

Дебет 23 “Виробництво”;	
Дебет 91 “Загальновиробничі витрати”;	
Дебет 92 “Адміністративні витрати”;	
Дебет 93 “Витрати на збут”;	
Дебет 94 “Інші витрати операційної діяльності”;	
Дебет 97 “Інші витрати”;	
Кредит 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.	

Отже, при операціях, які можна визнати фінансовою орендою, орендар здійснює повний контроль за об’єктом оренди та отримує всі вигоди від використання об’єкта. Це дозволяє йому визнавати об’єкт за балансом, незважаючи на відсутність права власності. Операційна оренда дозволяє лише тимчасово використовувати об’єкти основних засобів, не надаючи права на отримання усіх ризиків і вигод від їх використання.

15.4. Облік забезпечень та непередбачених зобов’язань

Забезпечення створюються при виникненні внаслідок минулих подій зобов’язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути визначена шляхом економічних розрахунків.

Забезпечення — це зобов’язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу.

Тема 15. Облік довгострокових зобов'язань та забезпечень

Забезпечення визнаються за таких умов:

– підприємство має теперішню заборгованість внаслідок минулої події;

– існує ймовірність, що для погашення зобов'язань буде необхідне вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди;

– суму зобов'язання можливо достовірно оцінити.

Сума, що визнається як забезпечення, повинна бути точною оцінкою видатків, які будуть здійснені підприємством для погашення теперішньої заборгованості на дату балансу.

Оцінюючи забезпечення, підприємство повинне:

– враховувати всі ризики і невизначеності, пов'язані з його існуванням та оцінкою, що не дозволяє, однак, створювати приховані резерви для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства;

– враховувати майбутні події, що можуть вплинути на існування чи оцінку забезпечення (наприклад, зміни законодавства).

Не визнаються як забезпечення суми, які підприємство очікує отримати в майбутньому. Наприклад, передбачені угодою страхові відшкодування постачальників, які можуть надаватися ними у випадку зміни цін чи в інших випадках.

Забезпечення створюються для виплат у майбутньому:

– відпусток працівникам;

– додаткового пенсійного забезпечення;

– виконання гарантійних зобов'язань;

– витрат на реструктуризацію;

– витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів.

Обтяжливий контракт – це контракт, витрати (яких неможливо уникнути) на виконання якого перевищують економічні вигоди від цього контракту.

Наприклад, за розрахунками житлово-експлуатаційних контор (ЖЕКів) їх витрати на утримання житлового фонду перевищують отримані суми квартирної плати на 40–60 %, однак вони не можуть скоротити обсяг своєї діяльності.

Забезпечення оцінюються за обліковою вартістю ресурсів, необхідних для погашення відповідного зобов'язання на дату балансу за вирахуванням очікуваних відшкодувань.

Забезпечення на реструктуризацію створюється за наявності затвердженого керівництвом плану реструктуризації, у

якому вказуються конкретні заходи, які слід виконати, строки їх виконання та сума прямих витрат, необхідних для реалізації цих заходів.

Для обліку забезпечень використовується рахунок 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”, на якому ведеться узагальнена інформація про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів та включення їх до витрат поточного періоду.

За кредитом рахунка відображаються нарахування забезпечень, за дебетом - їх використання.

Рахунок 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” має такі субрахунки:

471 – “Забезпечення виплат відпусток”;

472 – “Додаткове пенсійне забезпечення”;

473 – “Забезпечення гарантійних зобов’язань”;

474 – “Забезпечення інших витрат і платежів”.

На субрахунку 471 “Забезпечення виплат відпусток” ведеться облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам, включаючи збори на обов’язкове пенсійне страхування, на обов’язкове соціальне страхування, на обов’язкове страхування на випадок безробіття, на обов’язкове страхування від нещасних випадків.

На субрахунку 472 “Додаткове пенсійне забезпечення” ведеться облік коштів для реалізації програм додаткового пенсійного забезпечення. Підприємство зобов’язане перераховувати на індивідуальні пенсійні рахунки працівників суми, визначені чинним законодавством. Крім того, воно може створювати додаткові пенсійні плани, що дозволяють збільшити надходження на їх індивідуальні пенсійні рахунки.

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

Субрахунок 474 “Забезпечення інших витрат і платежів” використовується для обліку забезпечень, які не відображаються на інших субрахунках рахунка 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”.

Аналітичний облік забезпечень наступних витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямками формування і використання.

Суми створених забезпечень визнаються витратами у періоди, коли вони створюються (а не тоді, коли фактично здійснюються). Тому їх ще називають резервами майбутніх витрат і платежів.

Створені забезпечення визнаються витратами у “Звіті про фінансові результати” у складі статті “Інші операційні витрати”. Вони використовуються для покриття лише тих витрат, для яких були створені, у балансі – у II розділі пасиву балансу “Забезпечення наступних витрат і платежів”.

Облік забезпечень на відпустки робітників

Забезпечення для виплат за відпустками робітників створюються для того, щоб рівномірно відносити витрати на оплату праці цієї категорії працівників на собівартість продукції. Забезпечення створюється за певним відсотком до фонду оплати праці робітників (9 - 12%). Вони відносяться на витрати в момент створення – при нарахуванні їм щомісячної заробітної плати. Коли робітники мають чергову відпустку, сума витрат нараховується за рахунок забезпечення і на собівартість продукції не впливає. Забезпечення виплат відпусток вимагає також нарахування у Пенсійний фонд, у Фонд соціального страхування та Фонд соціального страхування безробіття.

При нарахуванні забезпечень складаються бухгалтерські записи:

1. Нарахування забезпечення за поточний місяць:

Дебет 23 “Виробництво”;

Кредит 471 “Забезпечення виплат відпусток”.

2. Нарахування виплат за відпустками робітникам за місяць:

Дебет 471 “Забезпечення виплат відпусток”;

Кредит 661 “Розрахунки за заробітною платою”;

Кредит 65 “Розрахунки за страхуванням”.

Залишок на рахунку 471 “Забезпечення виплат відпусток” відображається у балансі за рядком 400 “Забезпечення виплат персоналу”.

До цієї статті балансу включається також сума коштів, що сплачуються при виконанні підприємством програми пенсій-

ного забезпечення. Бухгалтерські записи при цьому будуть такі:

1. Нараховані кошти за програмою додаткового пенсійного забезпечення за місяць:

Дебет 23 “Виробництво”;

Дебет 91 “Загальновиробничі витрати”;

Дебет 92 “Адміністративні витрати”;

Дебет 93 “Витрати на збут”;

Дебет 94 “Інші витрати операційної діяльності”;

Кредит 472 “Додаткове пенсійне забезпечення”.

2. Виплата додаткових пенсій підприємством за рахунок забезпечень.

Дебет 472 “Додаткове пенсійне забезпечення”;

Кредит 661 “Розрахунки з оплати праці”.

Облік забезпечення гарантійних зобов’язань

Сума зобов’язань з гарантійного обслуговування визначається на підставі інформації про фактичні витрати, пов’язані з виконанням гарантійних зобов’язань за окремими видами продукції, товарів, робіт, послуг, здійснені в попередні періоди. На його розмір впливають також невизначеності, пов’язані із очікуванням можливих витрат. Забезпечення визнаються виходячи з очікуваного діапазону можливих витрат. Найчастіше при цьому вибирається середнє значення.

Наприклад. Підприємство надає послуги з ремонту комп’ютерів з 6-місячним терміном гарантії. На основі вивчення фактичних витрат на гарантійне обслуговування попереднього періоду виявилось, що вони складають 5% загальної вартості наданих послуг. Очікувана середня якість наданих в поточному місяці послуг – 98%. У березні 2003 року дохід від реалізації склав 200 000 грн. Фактичні витрати, пов’язані з виконанням гарантійних зобов’язань склали 8700 грн.

Витрати, які слід віднести на забезпечення гарантійних зобов’язань, у березні 2003 р. складуть 14 000 (200 000 x 7%).

Наведені операції відображаються на рахунках бухгалтерського обліку таким чином (грн.):

1. Нараховане забезпечення гарантійних зобов’язань (01.03.):

Дебет 93 “Витрати на збут” 14 000

Кредит 473 “Забезпечення гарантійних зобов’язань” 14 000

2. Відображено фактичні витрати, пов'язані з виконанням гарантійних зобов'язань у березні:

Дебет 473 “Забезпечення гарантійних зобов'язань” 8 700

Кредит 20 “Виробничі запаси” 8700

Кредит 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;

Кредит 66 “Розрахунки з оплати праці”;

Кредит 65 “Розрахунки зі страхування”.

Забезпечення, які використовуються в період до 12 місяців, можуть бути класифіковані як поточні. Наприклад, забезпечення виплат відпусток, гарантійні зобов'язання, що надаються на термін до 12 міс.

Забезпечення, що повинні використовуватись за період, який перевищує 12 місяців, будуть довготерміновими. Наприклад, гарантійні зобов'язання, що надаються на період більше 12 міс. чи зобов'язання за програмами додаткового пенсійного забезпечення.

Визнання та оцінка забезпечень з реструктуризації

Забезпечення з реструктуризації можуть виникати у таких випадках:

– продажу або припинення певного виду діяльності підприємства;

– закриття підрозділів, філій, дочірніх підприємств;

– зміни у структурі управління;

– інша реструктуризація.

При припиненні певного виду діяльності підприємство повинно прийняти рішення про подальше використання або продаж активів, пов'язаних з цим видом діяльності. Якщо приймається рішення про продаж підрозділу підприємства, воно не враховується в обліку до того часу, поки покупець не буде ідентифікований (визначений) та майно не буде йому передане. Якщо підприємство не має можливості або потреби продати майно, що вивільняється з господарського обороту, воно може використати його для інших цілей або визнати зменшення корисності. Аналогічні рішення повинні прийматись адміністрацією при закритті підрозділів, філій чи дочірніх підприємств. Якщо внаслідок реструктуризації буде проведено звільнення працівників, то зобов'язання їм компенсації визнаються за балансом лише після прийняття відповідного рішення керівництвом підприємства або його власниками.

Зміни в структурі управління, як правило, не відображаються у фінансовій звітності, а лише в аналітичному обліку (наприклад, внутрішні переміщення основних засобів).

Забезпечення з реструктуризації визнається коли підприємство має затверджений детальний план реструктуризації, у якому визначено:

- вид діяльності, за яким буде здійснено реструктуризацію, місце його розташування;
- кількість працівників, що будуть звільнені, та суми виплачених їм компенсацій;
- інші підрозділи підприємства, на які вплине реструктуризація;
- перелік конкретних заходів з реструктуризації та суми витрат, що будуть за ними здійснені;
- строки виконання заходів з реструктуризації.

Забезпечення з реструктуризації визнається лише в сумі прямих видатків, необхідних для погашення зобов'язань на дату балансу за вирахуванням суми очікуваного відшкодування за умов, якщо вони:

- обов'язково спричинені реструктуризацією;
- не пов'язані з видами діяльності, що продовжується.

Не визнаються забезпеченнями з реструктуризації такі витрати:

- на перепідготовку або переміщення працівників, що не були звільнені;
- на маркетингові дослідження;
- інші інвестиції в майбутню діяльність, яка виникла на основі реструктуризованого підрозділу.

Не враховуються підприємствами також майбутні операційні збитки, пов'язані з реструктуризацією, та майбутні прибутки від продажу активів реструктуризованих підрозділів.

У примітках до фінансової звітності слід наводити таку інформацію про забезпечення:

- цільове призначення, причини невизначеності, очікуваний період погашення;
- залишок на початок і кінець періоду;
- збільшення і використання забезпечення;
- невикористана сума забезпечення, сформована з витрат;
- сума очікуваних відшкодувань інших сторін.

Тема 16. Облік доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства

16.1. Зміст та підходи до визнання доходів

За П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” доходами вважаються збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів, або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу, крім зростання капіталу за рахунок внесків власників.

Якщо підприємство здійснює виробництво продукції, яка не відвантажується клієнтам, тобто працює “на склад”, збільшення економічних вигод, а, отже, і доходу не відбувається. Щоб підприємство мало підстави визнати дохід, готова продукція (товари, роботи, послуги) повинні залишити підприємство. Оцінка відвантаженої продукції повинна бути вищою від тієї, за якою вона обліковується на балансі (у складі товарів чи готової продукції). В результаті відвантаження продукту (при очікуванні отримання грошей) зростають активи підприємства (дебіторська заборгованість). На момент продажу продукту може також визнаватися зменшення зобов’язань, якщо покупець здійснив попередню оплату за нього.

Доходи визнаються за принципом нарахування, тобто при відвантаженні товарів, робіт, послуг незалежно від часу надходження на підприємство оплати за них. Однак, моментом визнання доходу не завжди є дата їх відвантаження. За умови здійснення реалізації за договорами комісії, дохід визначається в момент надходження оплати за реалізовану продукцію. Підприємство визнає його за касовим методом. При реалізації за угодами, що визначають фіксацію ціни в майбутньому (форвардні, ф’ючерсні), моментом реалізації є дата, визначена угодою, на яку здійснюється визначення ціни продукції (товару). В даному випадку відвантаження здійснюється значно раніше, ніж визнання доходу. Наприклад, підприємство, яке вирощує

пшеницю, відвантажує її покупцям у момент збирання урожаю (липень-серпень), за ціною, що складеться на ринку 12 січня наступного року, оскільки ціни на пшеницю у цей час, як правило, зростають. Оскільки ціна продажу пшениці в момент її відвантаження невідома, то підприємство не може визнати дохід від цієї операції в момент її здійснення, а лише через декілька місяців – 12 січня. В даному випадку дохід визнається лише в момент фіксації ціни угоди.

Принцип нарахування використовується одночасно з принципом відповідності. Це означає, що у фінансовій звітності визнаються лише витрати, які були здійснені для отримання визнаних доходів. Наприклад, якщо у звітному періоді було виготовлено 300 одиниць продукції, витрати на виробництво якої склали 27 000 грн. (300x90), а фактично відвантажено продукції у звітному періоді на 25 000 грн. (250 шт. x 100 грн.), то у звіті про фінансові результати визнається собівартість реалізованої продукції 25 500 грн. (250x90).

Якщо залишок виготовленої продукції буде реалізований у наступні звітні періоди, то у ці періоди будуть визнані доходи і витрати, пов'язані з її реалізацією.

Сума доходу, що виникає внаслідок операції, як правило, визначається в угоді, що укладається між підприємством та покупцем або користувачем активу. Він вимірюється за справедливою вартістю компенсації, яка отримана або повинна бути отримана за вирахуванням знижок, що надаються. Як правило, компенсація надається у грошовій формі і дохід виражається у сумі грошових коштів чи еквівалентів, які були отримані або будуть отримані в майбутньому. Якщо між датою відвантаження продукції (товарів, послуг) та датою отримання компенсації за неї існує значний розрив у часі, то справедлива вартість компенсації може бути нижчою за номінальну суму отриманих грошових коштів. У такому разі різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою компенсації визнається як дохід за відсотками. Наприклад, при видачі дебітором векселя при відтермінуванні оплати за отриману продукцію (товари, роботи, послуги).

Не визнаються доходами такі надходження:

1. Сума податків на додану вартість, акцизів, інших податків та обов'язкових платежів, що підлягають перерахуван-

ню до бюджету та позабюджетних фондів. Наприклад, якщо підприємство зареєстроване як платник податку на додану вартість, то в момент відвантаження продукції (товарів, робіт, послуг) чи отримання авансу від покупця воно повинно визнати податкове зобов'язання з ПДВ, яке сплачується в бюджет і тому не вважається його доходом.

2. Сума попередньої оплати продукції, товарів, робіт, послуг. При отриманні підприємством попередньої оплати у нього виникає кредиторська заборгованість перед клієнтом із відвантаження йому продукції (товарів, робіт, послуг).

3. Сума надходжень за договорами комісії, агентськими та іншим договорами на користь комітента або принципала тощо, оскільки посереднику залишається лише відсоток від фактично реалізованих товарів, робіт, послуг.

4. Сума авансу в рахунок оплати продукції (робіт, послуг, товарів).

5. Сума завдатку під заставу, якщо договором передбачено передачу заборгованого майна заставоутримувачу – отриманого позикодавцем від позичальника для погашення позики.

6. Надходження на користь третіх осіб, наприклад роялті.

7. Операції з обміну подібними активами.

8. Цільове фінансування до моменту його використання (виконання умов).

9. Надходження від первинного розміщення цінних паперів.

16.2. Групування доходів за видами діяльності та рахунки для їх обліку

Групування доходів проводиться за видами діяльності, яка здійснюється підприємством (рис. 18.1). Такий підхід дає можливість оцінити вплив суми кожного суттєвого виду доходів на фінансовий результат діяльності підприємства звітного періоду.

Для обліку доходів використовують рахунки Класу 7 “Доходи і результати діяльності”. Рахунки цього класу є *номінальними*, тобто *тимчасовими*. Вони відкриваються на початку звітного періоду і закриваються при його завершенні в кореспонденції з рахунками витрат на рахунок 79 “Фінансові результати”.

тати“. Залишок цього рахунку в кінці звітної періоду при його закритті відноситься на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)“.

На рахунках доходів протягом звітної року відображається: за кредитом сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, включених до ціни продажу, за дебетом – щомісячне списання непрямих податків. Сума доходів списується за дебетом рахунків доходів у кредит рахунку 79 “Фінансові результати“.

За кредитом рахунку 79 “Фінансові результати” відображаються суми у порядку закриття рахунків обліку доходів, а за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сума витрат списується з кредиту рахунків витрат в дебет рахунку 79 “Фінансові результати”.

Окремі рахунки та субрахунки Класу 7 “Доходи і результати” використовуються для обліку доходів від діяльності, що здійснюється підприємствами за їх видами (див. рис. 16.1.). Узгодження рахунків для обліку доходів за видами діяльності наведено у таблиці 16.1.

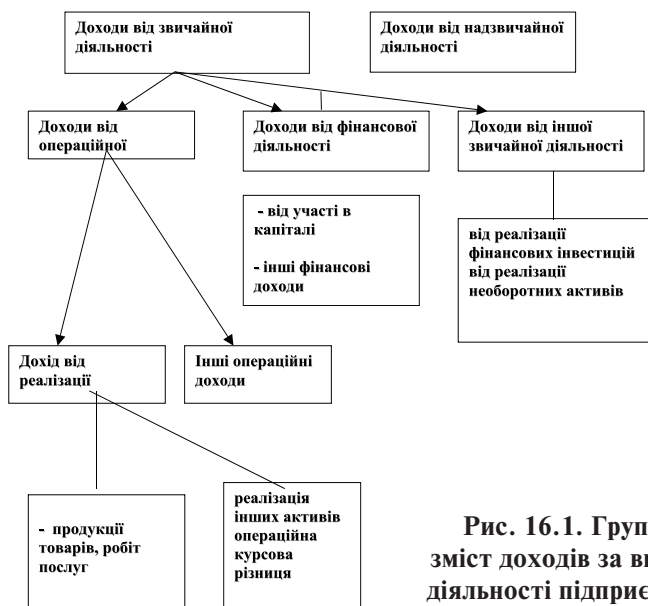


Рис. 16.1. Групування і зміст доходів за видами діяльності підприємства

Таблиця 16.1

Види діяльності підприємства та рахунки для їх обліку

Види діяльності	Рахунки
Основна операційна діяльність	70 "Доходи від реалізації" 701 "Дохід від реалізації готової продукції" 702 "Дохід від реалізації товарів" 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"
Інша операційна діяльність	71 "Інший операційний дохід" 711 "Дохід від реалізації іноземної валюти" 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів" 713 "Дохід від операційної оренди активів" 714 "Дохід від операційної курсової різниці" 715 "Одержані штрафи, пені, неустойки" 716 "Відшкодування раніше списаних активів" 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості" 718 "Одержані гранти і субсидії" 719 "Інші доходи операційної діяльності"
Фінансова діяльність	72 "Дохід від участі в капіталі" 721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства" 722 "Дохід від спільної діяльності" 73 "Інші фінансові доходи" 731 "Дивіденди одержані" 732 "Відсотки одержані" 733 "Інші доходи від фінансових операцій"
Інша звичайна діяльність	74 "Інші доходи" 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій" 742 "Дохід від реалізації необоротних активів" 743 "Дохід від реалізації майнових комплексів" 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці" 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів" 746 "Інші доходи від звичайної діяльності"
Надзвичайна діяльність	75 "Надзвичайні доходи" 751 "Відшкодування збитків від надзвичайних подій" 752 "Інші надзвичайні доходи"

16.3. Визнання та облік доходів від реалізації продукції (робіт, послуг)

До доходів від основної операційної діяльності підприємства відносяться:

- дохід (виручка) від реалізації продукції;
- дохід (виручка) від реалізації товарів;
- дохід (виручка) від реалізації робіт та послуг.

Дохід від реалізації продукції визнається за таких умов:

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

Дохід не визнається, якщо хоча б одна з названих умов не виконується. Наприклад, підприємство отримало у лютому місяці аванс за продукцію, яка буде відвантажена покупцям у квітні в сумі 12 000 грн. Наведена операція призведе до зростання активів (отримання грошових коштів), але одночасно зросте кредиторська заборгованість перед покупцями на суму отриманого авансу. Покупцеві не будуть передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію, отже отримана сума не розглядається як дохід.

Дохід при реалізації визнається у момент відвантаження продукції, товарів, послуг. Він відображається у бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. Найточніше дохід вимірюється ціною продажу продукції, товарів чи активів, що вже були відвантажені, за вирахуванням податків, включених до ціни. Відвантаження продукції, товарів та активів відображається у відомості обліку реалізації за кожним виставленим для оплати покупцем рахунком.

Облік доходів від реалізації продукції, товарів, інших активів, а також інформації про знижки, надані покупцям, ведеться на рахунку 70 “Дохід від реалізації”. Доходи від реалізації готової продукції та товарів відображаються відповідно на субрахунках:

701 “Дохід від реалізації готової продукції”;

702 “Дохід від реалізації товарів”;

703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”;

704 “Вирахування з доходу”.

За кредитом цих субрахунків відображається збільшення (отримання) доходів, а за дебетом – належна сума непрямих податків, суми, отримані на користь комітента, принципала, списання у порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

На субрахунку 701 “Дохід від реалізації готової продукції” узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції.

На субрахунку 702 “Дохід від реалізації товарів” підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.

На субрахунку 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” підприємства і організації, що виконують роботи і надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

На субрахунку 704 “Вирахування з доходу” за дебетом відображаються суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Облік доходів від реалізації продукції та товарів

Відображення в обліку основних операцій стосовно отримання доходу від реалізації продукції та товарів на рахунках буде здійснюватись таким чином (табл. 16.2).

Таблиця 16.2

Кореспонденція рахунків з обліку доходу від реалізації продукції та товарів

№ з./п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відвантажено продукцію або товар покупцю	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками"	701 "Дохід від реалізації готової продукції" 702 "Дохід від реалізації товарів"
2.	Нараховані зобов'язання з ПДВ	701 "Дохід від реалізації готової продукції" 702 "Дохід від реалізації товарів"	641 "Розрахунки з податків"
3.	Отримання оплати за продукцію, товари	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками"
4.	Собівартість реалізованої продукції	901 "Собівартість реалізованої готової продукції" 902 "Собівартість реалізованих товарів"	26 "Готова продукція" 281 "Товари на складі"
5.	Отримання попередньої оплати за продукцію (товари)	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	681 "Розрахунки за авансами отриманими"
6.	Відображення в обліку ПДВ	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки з податків"
7.	Відвантаження продукції (товарів) попередньо оплачених	681 "Розрахунки за авансами отриманими"	701 "Дохід від реалізації готової продукції", 702 "Дохід від реалізації товарів".
8.	Зменшення доходів на суму ПДВ	701 "Дохід від реалізації готової продукції", 702 "Дохід від реалізації товарів".	643 "Податкові зобов'язання"
9.	Списання собівартості реалізованої продукції (товарів)	901 "Собівартість реалізованої готової продукції" 902 "Собівартість реалізованих товарів"	26 "Готова продукція" 281 "Товари на складі"

1.	Нарахування торгової націнки на товари у роздрібній торгівлі	282 “Товари в торгівлі”	285 “Торгова націнка”
2.	Списання торгової націнки на реалізовані товари в роздрібній торгівлі	285 “Торгова націнка”	282 “Товари в торгівлі”
3.	Списання собівартості реалізованих товарів	902 “Собівартість реалізованих товарів”	282 “Товари в торгівлі”
4.	Проданий товар за готівку	301 “Каса в національній валюті”	702 “Дохід від реалізації товарів”.
5.	Нараховані зобов’язання з ПДВ	702 “Дохід від реалізації товарів”	641 “Розрахунки за податками”

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, які отримані або підлягають отриманню підприємством, зменшену (збільшену) на суму переданих або отриманих грошових коштів.

Облік повернення продукції (товарів) та наданих знижок

Облік повернення продукції (товарів) покупцями здійснюється за відповідно здійсненими поставками за умовами укладених угод при невідповідності відвантаженої продукції (товарів) за якістю, ціною або кількістю.

Повернення товарів обліковується на рахунок 704 “Вирахування з доходу”. За дебетом цього рахунка відображається сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції (товарів) та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 “Вирахування з доходу” відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Суми визнаного доходу при поверненні продукції та товарів не коригується безпосередньо за рахунками 701 “Дохід від реалізації готової продукції” та 702 “Дохід від реалізації товарів”.

Для зменшення суми фактично одержаного доходу використовують рахунок 704 “Вирахування з доходу”.

Облік повернення продукції та товарів відображаються на рахунках (табл. 16.3).

Таблиця 16.3

Облік повернення продукції та товарів

№ з/п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	Зменшення доходу від реалізації на повернену продукцію (товари) за ціною продажу	704 “Вирахування з доходу“	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками”
	Відкориговані податкові зобов’язання (методом “сторно“)	704 “Вирахування з доходу“	641 “Розрахунки з податків”
	Списання собівартості продукції (товарів) при реалізації (“сторно“)	902 “Собівартість реалізованих товарів”	281 “Товари на складі”

Угодами на реалізацію продукції (товарів) можуть передбачатись умови, за якими покупцям надаються знижки до ціни продажу. Наприклад, знижки за “швидку” або попередню оплату, за придбання великих партій продукції (товарів) тощо.

Знижки визнаються в обліку лише з фактичного виконання умов угоди. Підприємство не може при визнанні доходів під час реалізації таких угод керуватись очікуваннями їх виконання. Знижки за “швидку” або попередню оплату відображаються лише за умови, якщо за відвантажену продукцію (товари) була здійснена оплата в період дії знижки. Сума доходу в такому випадку визнається за вирахуванням знижки.

Наприклад, підприємство отримало від покупців попередню оплату в сумі 18 900 грн. за готову продукцію, вартість якої 21 000 грн. За умовами угоди, при попередній оплаті покупцям надається знижка в розмірі 10 %.

У бухгалтерському обліку наведені операції будуть відображатись записами (табл. 16.4.):

Таблиця 16.4

Бухгалтерські записи, що відображають попередню оплату за продукцію

№ з/п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Отримана попередня оплата від покупця за продукцію (товари) із знижкою 10 %	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	681 “Розрахунки за авансами одержаними”	18 900

2.	На суму податкових зобов'язань з ПДВ	643 “Податкові зобов'язання”	641 “Розрахунки з податків”	3 150
3.	Визнано дохід при відвантаженні готової продукції (товарів) в рахунок попередньої оплати	681 “Розрахунки за авансами отриманими”	701 “Дохід від реалізації готової продукції”	18 900
4.	Відображені розрахунки за податковими зобов'язаннями з ПДВ	701 “Дохід від реалізації готової продукції”	643 “Податкові зобов'язання”	3 150
5.	Списана собівартість реалізованої продукції (товарів)	901 “Собівартість реалізованої готової продукції”	26 “Готова продукція”	12 600

Дохід від реалізації без урахування знижки (з ПДВ) 21000 грн. Сума знижки 2100 грн. (21000 грн. x 10 %). Сума валового доходу з урахуванням знижки 18900 грн. (21000 грн. – 2100 грн.).

Якщо за умовами угоди надається знижка за придбання великої партії продукції (товарів), то їх вартість у рахунок для клієнтів вказується зі знижкою.

Облік доходів від надання послуг

Визнання доходів від надання послуг має свої особливості, обумовлені визначенням ступеня завершеності операції на дату балансу, якщо результат здійснених операцій може бути достовірно оцінений.

Результат операції може бути достовірно оцінений за наявності таких умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Оцінка ступеня завершеності операцій залежить від особливостей виду послуг, які надаються, та умов укладених угод.

Ступінь завершеності операцій від надання послуг оцінюють за такими методами:

- вивченням виконаної роботи;
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату в загальному обсязі послуг, які мають бути надані:

$$\text{Відсоток виконання} = \frac{\text{Обсяг виконаних послуг на певну дату}}{\text{Загальний обсяг послуг, що мають бути надані}} \times 100\% \quad (16.1)$$

- визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг у загальній очікуваній сумі таких витрат:

$$\text{Відсоток виконання} = \frac{\text{Витрати, понесені на визначену дату}}{\text{Загальна сума попередньо оцінених витрат}} \quad (16.2)$$

Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату. Лише витрати, які відображають надані послуги, або такі, що будуть надані, включаються до оцінки загальних витрат на операції.

Проміжні та авансові платежі, отримані від клієнтів, не визнаються в складі доходів та витрат.

Для оцінки доходу від надання послуг підприємство обирає метод, який найбільш достовірно вимірює обсяг наданих послуг.

Приклад. Аудиторська фірма надає консультаційні послуги, пов'язані із запровадженням на підприємстві клієнта управління обліку. Загальна вартість послуг за угодою 18 000 грн., в т.ч. ПДВ – 3000 грн. очікувані витрати на надання послуг – 10 000 грн. Терміни виконання угоди – з 1 березня до 1 травня. Станом на 31 березня фактично здійснені витрати на надання послуг склали 2 000 грн. 4.04 клієнтом проведено часткову оплату за виконані роботи в сумі 6000 грн. Роботи вважаються виконаними після підписання акта виконаних робіт.

Для визнання доходів знайдемо співвідношення фактично здійснених витрат до загальної суми запланованих витрат, використовуючи формулу 16.2.

Частина операцій за цією угодою відображається на рахунках (табл. 16.4):

Таблиця 16.4

Відображення в обліку часткового нарахування плати за надані послуги

№ з./п.	Дата операції	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків		Сума грн.
			Дебет	Кредит	
1.	31.03.	Визнано доходи у зв'язку із фактично здійсненими витратами (3000 грн.) (15000 x 2000/10000)	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”	703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”	3000
2.		Нараховане зобов'язання з ПДВ	703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”	641 “Розрахунки за податками”	500
3.	31.03.	Визнано затрати, здійснені для отримання доходів	903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”	23 “Виробництво”	2000
4.	4.04.	Проведено клієнтом часткову оплату (3 000 грн.) за актом виконаних робіт	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”	3 000

Підприємство самостійно обирає спосіб визначення доходів від надання послуг і обов'язково розкриває його в обліковій політиці.

Якщо результат операції не може бути достовірно оцінений, то він відображається в обліку в розмірі фактично здійснених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності відшкодування здійснених витрат, то дохід не визнається, а здійснені витрати визнаються як витрати періоду.

16.4. Облік фінансових доходів

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді

відсотків, роялті та дивідендів. Дохід від використання активів визнається за таких умов :

1) ймовірне надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;

2) дохід може бути достовірно оцінений.

Відсотки – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, заборгованих підприємству. Підприємства можуть отримувати відсотки за борговими фінансовими інвестиціями (облігаціями), векселями отриманими, фінансовою орендою тощо.

Роялті – платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо.

Дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства. Дивіденди виплачуються учасникам (власникам) за рішенням загальних зборів товариства при наявності нерозподіленого прибутку та інших джерел.

Доходи від використання активів визнаються в такому порядку:

– відсотки визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами;

– роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;

– дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату, тобто на дату прийняття рішення про виплату дивідендів загальними зборами акціонерів.

Для відображення фінансових доходів, окрім доходів, що визнаються за методом участі в капіталі, використовується рахунок 73 “Інші фінансові доходи”. За кредитом цього рахунка відображається визнана сума доходу за отриманими дивідендами, відсотками тощо, а за дебетом – списання фінансового результату на рахунок 79 – “Фінансові результати”.

Рахунок 73 “Інші фінансові доходи” має такі субрахунки :

731 “Дивіденди отримані” (окрім дивідендів від підприємств, що є асоційованими, дочірніми та спільними);

732 “Відсотки отримані” (за облігаціями та іншими цінними паперами, винагорода за здані у фінансову оренду необоротні активи);

733 “Інші доходи від фінансових операцій”.

Аналітичний облік доходів ведеться за об’єктами інвестування.

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.

Для відображення фінансових витрат у бухгалтерському обліку використовується рахунок 95 “Фінансові витрати”. За дебетом рахунка відображається сума визнаних витрат, а за кредитом – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Рахунок 95 “Фінансові витрати” має такі субрахунки:

951 “Відсотки за кредит”;

952 “Інші фінансові витрати”.

На субрахунку 951 “Відсотки за кредит” здійснюється облік витрат, пов’язаних з нарахуванням та сплатою відсотків (за позиками банку).

На субрахунку 952 “Інші фінансові витрати” обліковуються витрати, пов’язані із залученням позикового капіталу (витрати, пов’язані з випуском, утриманням та обігом цінних паперів власної емісії), нарахування відсотків за договорами кредитування (окрім банківського), нарахування відсотків за угодами фінансового лізингу.

Відображення в обліку фінансових доходів та витрат виражаються кореспонденцією рахунків (табл. 16.5)

Таблиця 16.5

Відображення в обліку фінансових доходів

№ з./п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		Дебет		Кредит	
1	2	5	6	7	8
1	Нарахування доходів у вигляді дивідендів	373	Розрахунки за нарахованими доходами	731	Дивіденди одержані
2	Нарахування доходів у вигляді відсотків	373	Розрахунки за нарахованими доходами	732	Відсотки одержані
3	Нарахування доходів у вигляді роялті	373	Розрахунки за нарахованими доходами	733	Інші доходи від Фінансових операцій
4	Відсотки за банківськими позиками	951	Відсотки за кредит	684	Розрахунки за нарахованими відсотками

5	Витрати на відсотки за договорами з фінансового лізингу	952	Інші фінансові витрати	684	Розрахунки за нарахованими відсотками
6	Відсотки за небанківськими позиками	952	Інші фінансові витрати	684	Розрахунки за нарахованими відсотками

Наприклад: 01.07. підприємство отримало від покупця вексель, номінальна вартість якого 10 000 грн., на 90 днів під 25% річних. 01.10 покупець погасив вексель. При цьому підприємство визнало доходи у вигляді відсотків.

Сума відсотків визначається за формулою:

$$\sum e = Nv \times P \times T, \text{ де} \quad (16.3)$$

$\sum e$ – сума відсотків;

Nv – номінальна вартість векселя, грн.;

P – річна ставка відсотків, %;

T – термін до погашення векселя.

Використовуючи формулу (16.3) розраховуємо суму відсотків:

$$10\,000 \text{ грн.} \times 25\% \times \frac{3}{12} = 625 \text{ грн.}$$

Бухгалтерські записи будуть зроблені в такій послідовності, грн.:

1. 01.07. Отримано вексель в оплату за продукцію:

Дебет 341 “Короткострокові векселі, отримані в національній валюті” 10 000

Кредит 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями” 10 000

2. 31.07. Нараховані відсотки:

Дебет 373 “Розрахунки за нарахованими доходами” 625

Кредит 732 “Відсотки отримані” (за липень) 208,33

Кредит 69 “Доходи майбутніх періодів” 416,67

3. 30.09. Визнано дохід у вигляді відсотків за серпень:

Дебет 69 “Доходи майбутніх періодів” 208,33

Кредит 732 “Відсотки отримані” 208,33

4. 30.10. Визнано дохід у вигляді відсотків за вересень:

Дебет 69 “Доходи майбутніх періодів” 208,33

Кредит 732 “Відсотки отримані” 208,33

5. 01.10. Погашено вексель та відсотки покупцем:
Дебет 311 “Поточні рахунки в національній валюті” 10 625
Кредит 341 “Короткострокові векселі,
отримані в національній валюті “ 10 000
Кредит 373 “Розрахунки за нарахованими доходами” 625

До фінансових відносяться також доходи за інвестиціями в асоційовані, дочірні підприємства та у спільну діяльність.

Асоційованими за чинним законодавством вважаються підприємства, які внесли в об’єкт інвестування частку, що дає можливість здійснювати контроль інвестування.

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.

Дохід від інвестицій в асоційовані, дочірні підприємства та у спільну діяльність обліковується за методом участі в капіталі.

Метод участі в капіталі – це метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об’єкта інвестування.

Для обліку доходів від участі в капіталі використовується рахунок 72 “Дохід від участі в капіталі”. За кредитом рахунку відображається збільшення (отримання) доходу, а за дебетом – списання в порядку закриття на рахунок 79 – “Фінансові результати”.

Рахунок 72 “Дохід від участі в капіталі” має такі субрахунки :

721 – “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”;

722 – “Дохід від спільної діяльності”;

723 – “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства”.

На субрахунок 721 – “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства” узагальнюється інформація про доходи, пов’язані із збільшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування, зокрема внаслідок отримання асоційованими підприємствами прибутків або зростання власного капіталу асоційованих підприємств внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів, інвестицій тощо).

На субрахунок 722 – “Дохід від спільної діяльності” узагальнюється інформація про доходи, пов’язані із збільшенням

частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок отримання спільними підприємствами прибутків або зростання їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів, інвестицій тощо).

На субрахунку 723 – “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства” узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема, внаслідок отримання дочірніми підприємствами прибутків або зростання їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів, інвестицій тощо).

На суму доходу, отриманого за інвестиціями пов'язаними сторонами і визначеного за методом участі в капіталі в бухгалтерському обліку, складаються такі записи залежно від умов та частки інвестування :

Дебет 141 “Інвестиції пов'язаним сторонами за методом обліку участі в капіталі”

Кредит 721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”;

Кредит 722 “Дохід від спільної діяльності”;

Кредит 723 “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства”.

Отримані підприємством дивіденди зменшують розмір інвестиції на дату балансу, однак фінансові доходи в даному випадку вже не визнаються.

Втрати від участі в капіталі можливі за умов отримання об'єктом інвестування збитків. Втрати від зменшення вартості інвестицій інвестор відображає на рахунку 96 “Втрати від участі в капіталі”.

За дебетом рахунка 96 “Втрати від участі в капіталі” відображається сума визнаних втрат, за кредитом – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Рахунок 96 “Втрати від участі в капіталі” має такі субрахунки :

961 “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства”;

962 “Втрати від спільної діяльності”;

963 “Втрати від інвестицій в дочірні підприємства”.

На субрахунку 961 “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства” обліковуються втрати, пов'язані із зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зок-

рема, внаслідок отримання асоційованими підприємствами збитків або зменшення власного капіталу асоційованих підприємств внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів, інвестицій тощо).

На субрахунку 962 “Втрати від спільної діяльності” обліковуються витрати, пов’язані із зменшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування, зокрема внаслідок отримання спільними підприємствами збитків або зменшення власного капіталу асоційованих підприємств внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів, інвестицій тощо).

На субрахунку 963 “Втрати від інвестицій в дочірні підприємства” обліковуються втрати, пов’язані із зменшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування, зокрема, внаслідок отримання дочірніми підприємствами збитків або зменшення їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів, інвестицій тощо).

При визнанні втрат від інвестицій в асоційовані та дочірні підприємства в обліку складається запис:

Дебет 961 “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства”;

Дебет 963 “Втрати від інвестицій в дочірні підприємства”;

Кредит 141 “Інвестиції пов’язаним сторонами за методом обліку участі в капіталі”.

При визнанні витрат спільної діяльності в обліку складається запис:

Дебет 962 “Втрати від спільної діяльності”;

Кредит 141 “Інвестиції пов’язаним сторонами за методом обліку участі в капіталі”.

При завершенні звітного періоду втрати від участі в капіталі списуються на дебет рахунку 792 “Результат фінансових операцій”, а доходи – на кредит цього рахунка.

Приклад. Підприємство “А” у лютому 2000 року здійснило інвестицію у ВАТ “Б” в розмірі 30% статутного капіталу ВАТ “Б” з метою отримання дивідендів і зростання вартості інвестиції. За звітний рік ВАТ “Б” отримало чистий прибуток в сумі 180 000 грн., 40 % якого, за рішенням загальних зборів акціонерів, розподіляється на виплату дивідендів.

За наведеними операціями ВАТ “Б” повинне здійснити у бухгалтерському обліку такі записи за довгостроковими інвестиціями, пов’язані із зміною їх вартості, грн.:

1. Зростання вартості інвестиції, виходячи з суми чистого прибутку об'єкта інвестування та частки в статутному капіталі інвестора :

Дебет 141 “Інвестиції пов’язаним сторонами за методом обліку участі в капіталі”	54 000
Кредит 721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”	54 000

2. На суму визнаних дивідендів:

Дебет 373 “Розрахунки за нарахованим доходами”	21 600
Кредит 141 “Інвестиції пов’язаним сторонами за методом обліку участі в капіталі”	21 600

3. При отриманні дивідендів :

Дебет 31 “Поточні рахунки в національній валюті”	21 600
Кредит 373 “Розрахунки за нарахованими доходами”	21 600

Якщо в результаті діяльності об'єкта інвестування є збиток, то підприємство — інвестор визнає зменшення інвестиції на суму частки отриманого збитку, пропорційну до розміру здійсненої інвестиції, але не більше фактичного розміру інвестиції.

16.5. Облік доходів за операціями цільового фінансування

Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, допомога на покриття вже здійснених витрат, інші цільові внески фізичних та юридичних осіб.

Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження його отримання та підприємство не виконає умови щодо такого фінансування. Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, у яких були здійснені витрати, пов’язані з виконанням умов фінансування.

Кошти, отримані на цільове фінансування інвестицій, визнаються доходом протягом періоду використання необоротних активів у сумі нарахованої амортизації.

Якщо фінансування отримане на покриття збитків, то воно визнається доходом того періоду, коли з’явилася дебі-

торська заборгованість пов'язана з тим фінансуванням (субсидії, допомоги “чорнобильцям” тощо).

Облік цільового фінансування ведеться за рахунком 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”.

За кредитом рахунку 48 “Цільове фінансування і цільові надходження” відображаються кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування певних заходів, а за дебетом – використані суми, що визнаються доходами, а також повернення невикористаних сум.

Приклад. Підприємство отримало з бюджету фінансування 80 000 грн., на придбання основних засобів, термін служби яких 5 років, ліквідаційна вартість – 6 000 грн. Підприємство нараховує амортизацію за прямолінійним методом.

Наведені операції відображаються в обліку (табл. 16.6.):

Таблиця 16.6

Відображення в обліку операцій, пов'язаних з цільовим фінансуванням з бюджету

№ з/п.	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків		Сума грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Отримане фінансування для придбання основних засобів	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	48 “Цільове фінансування і цільові надходження”	80 000
2.	Перераховано кошти за обладнання	371 “Розрахунки за виданими авансами”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	96 000
3.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 “Податкові зобов'язання”	644 “Податковий кредит”	16 000
4.	Надійшли основні засоби на підприємство	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	371 “Розрахунки за виданими авансами”	80 000
5.	На суму ПДВ	644 “Податковий кредит”	371 “Розрахунки за виданими авансами”	16 000
6.	Введено основні засоби в експлуатацію	10 “Основні засоби”		

7.	Відображено дохід майбутніх періодів на суму отриманого цільового фінансування	48 “Цільове фінансування і цільові надходження”	152 ”Придбання (виготовлення) основних засобів” 69 “Доходи майбутніх періодів”	80 000 80 000
8.	Нарахована амортизація за жовтень місяць ((80000-6000) : 60 = 1480 грн.)	91 “Загальновиробничі витрати”	131 “Знос основних засобів”	1 480
9.	Визнано дохід у сумі нарахованої амортизації	69 “Доходи майбутніх періодів”	745 “Дохід від безоплатно одержаних активів”	

Якщо цільове фінансування отримане для компенсації раніше здійснених витрат, то воно визнається доходом того періоду, коли утворилась дебіторська заборгованість, пов’язана з цим фінансуванням.

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та витрат провадиться за їх призначенням та джерелами надходжень.

16.6. Узагальнення інформації про доходи підприємства

Для узагальнення інформації про доходи підприємства від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій використовують Журнал 6 “Облік доходів та результатів діяльності”. Журнал 6 ведеться за кредитом рахунків 70,71,72,73,74,75,76,79. У першому розділі Журналу наводяться доходи за їх видами у розрізі кореспондуючих рахунків та визначені фінансові результати звітного періоду. У другому розділі наводяться аналітичні дані про окремі складові доходів підприємства як за місяць, так і наростаючим підсумком з початку звітного року.

Облік витрат

16.7. Зміст та визнання витрат

Витрати – це процес споживання або використання матеріалів, товарів, робіт і послуг в процесі одержання доходу. Здійснення витрат прямо або опосередковано пов’язується з процесами виробництва та реалізації продукції.

Витрати визнаються при зменшенні активів або при зростанні зобов’язань, внаслідок яких відбувається зменшення власного капіталу (за винятком випадків вилучення капіталу власниками) за умови їх достовірної оцінки.

Витрати визнаються у відповідному звітному періоді одночасно з визнанням доходів, для отримання яких вони були здійснені. Якщо витрати неможливо прямо пов’язати з доходами певного періоду, то вони відображаються у складі витрат періоду, у якому вони були здійснені (адміністративні витрати, витрати на збут та інші). За умови, що актив забезпечує отримання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними періодами.

Якщо внаслідок здійснення витрат з’являється актив, то він відображається за статтями ”Незавершене виробництво” або ”Готова продукція”.

Незавершене виробництво – вироби, що не пройшли всіх стадій обробки на даному підприємстві.

Готова продукція – вироби, обробка яких на даному підприємстві повністю завершена, що відповідають визначеним параметрам і стандартам якості.

Витрати визнаються і відображаються в обліку одночасно із зменшенням активів та збільшенням зобов’язань за винятком випадків вилучення капіталу власниками, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена. Наприклад, викуп підприємством акцій власної емісії не визнається як витрати, а як вилучення капіталу.

Об'єктами витрат є продукція, роботи, послуги або види діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Формування витрат за об'єктами та місцями виникнення здійснюється за видами в системі управлінського обліку.

Витрати відносяться на види продукції (робіт, послуг) по мірі зменшення активів або зростання зобов'язань. Для потреб фінансового обліку ці витрати перегруповуються за узагальненими статтями, визначеними П(С)БО 16 "Витрати" та економічними елементами в цілому по підприємству.

Статтею витрат є вид витрат, що відноситься на окремий об'єкт обліку, *елементом витрат* – сукупність економічно однорідних витрат.

Залежно від способу віднесення витрат на об'єкт обліку витрати поділяються на прямі та непрямі.

Прямими вважаються витрати, які відносяться на об'єкти обліку без попереднього розподілу, лише на підставі первинних документів.

Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта економічно доцільним шляхом.

Непрямі витрати відносяться на об'єкти обліку витрат шляхом їх розподілу економічно обґрунтованими методами.

Не визнаються витратами:

- попередня оплата запасів, робіт, послуг (аванси сплачені);
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не призводить до зменшення власного капіталу;
- витрати, що призводять до зменшення власного капіталу за іншими П(С)БО.

16.8. Моделі бухгалтерського обліку витрат

При веденні підприємством обліку витрат можуть використовуватись такі варіанти:

І. З використанням лише рахунків класу 8 "Витрати за елементами". Такий варіант обліку витрат може використовувати

ватись невеликими підприємствами, що займаються одним видом діяльності (виробництво одного чи кількох видів продукції, надання послуг, торгівля тощо), обсяг якої незначний за умови, що користувачам достатньо інформації лише за видами економічно однорідних витрат.

Витрати групуються за такими елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

До складу елемента матеріальні витрати відносять: вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва) сировини і основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

До складу елемента витрати на оплату праці включаються заробітна плата за окладами і тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу елемента відрахування на соціальні заходи включаються: відрахування на пенсійне забезпечення; відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента амортизація включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента інші операційні витрати включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу інших наведених елементів, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Облік витрат лише за економічними елементами можуть вести підприємства, які використовують П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" як основу для складання фінансової звітності.

II. З використанням лише рахунків класу 9 “Витрати діяльності”. Рекомендується підприємствам середнього розміру, що використовують П(С)БО 1-5 як основу для складання фінансової звітності, за умови щоквартального проведення перегрупування витрат за економічними елементами для потреб складання фінансової звітності. В даному випадку використовують такі узагальнені статті витрат: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати, витрати з податку на прибуток.

III. З використанням рахунків класу 8 “Витрати за елементами” і класу 9 “Витрати діяльності”. Використовуються великими підприємствами, які мають окрім значних обсягів виробництва різні види діяльності та виготовляють різноманітну номенклатуру продукції. Рахунки 9 класу “Витрати діяльності” використовуються для формування витрати за видами діяльності, 8 “Витрати за елементами” – для перегрупування їх за економічними елементами.

16.9. Облік доходів і прямих витрат операційної діяльності

Групування витрат операційної діяльності

За методичними рекомендаціями щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг), затвердженими Державним комітетом промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47 витрати операційної діяльності підприємства групуються за такими ознаками (табл. 16.9).

Таблиця 16.9

Групування витрат операційної діяльності *

Ознаки групування витрат	Склад та інтерпретація груп витрат
За центрами відповідальності	Витрати групуються за місцями їх виникнення: бригада, цех, дільниця, виробництво, служба та ін. Таке групування необхідне для планового нормування витрат і контролю за їх фактичною сумою.
За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на вироби, види виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну реалізовану продукцію.

За єдністю складу (однорідністю) витрат	Одноелементні та комплексні витрати. Використовується при калькулюванні собівартості.
За способами перенесення вартості на продукцію	Прямі і непрямі. Прямі витрати відносяться на об'єкти обліку баз розподілу, на підставі первинних документів. Непрямі витрати відносяться на об'єкти обліку шляхом розподілу економічно доцільним шляхом.
За видами витрат	За економічними елементами (сукупність економічно однорідних витрат) та статтями (видами витрат, що відносяться на об'єкт обліку)
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні і постійні витрати. Змінними вважаються витрати, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Постійними вважаються витрати, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва.
За календарними періодами	Щомісячні (здійснюються в кожному місяці), довгострокові (здійснюються в період, що перевищує 9 місяців)
За доцільністю здійснення	Продуктивні (доцільні) і непродуктивні (недоцільні)
За відношенням до собівартості	Витрати на продукцію та витрати періоду. Витрати на продукцію – витрати, безпосередньо пов'язані з її виготовленням. Витрати періоду – витрати, які неможливо пов'язати з доходами певного періоду.

**Групування переліченими за ознаками використовуються як для цілей управлінського, так і бухгалтерського (фінансового) обліку.*

До *прямих витрат* відносять:

прямі матеріальні витрати – витрачання запасів, що складають основу виготовлюваної продукції, сприяють процесу її виготовлення і можуть бути віднесені до окремих об'єктів обліку витрат;

- прямі витрати на оплату праці – заробітна плата робітників, безпосередньо зайнятих у виробничому процесі, які можуть бути безпосередньо віднесені до об'єктів обліку витрат;

- інші прямі витрати – всі інші виробничі витрати, що можуть безпосередньо бути віднесені до конкретного об'єкта витрат (амортизація, орендна плата, ліцензія тощо).

Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Доцільність віднесення витрат на об'єкти визначається за принципом співвідношення витрат і вигод. Якщо витрати на їх безпосереднє віднесення перевищують вигоди від такої

операції, то такі витрати краще відносити на об'єкти обліку шляхом розподілу. Тому витрати, розмір яких є незначним у структурі собівартості, відносять до накладних.

До *виробничих накладних витрат* відносять: витрати на управління виробництвом, амортизацію та обслуговування основних засобів загальновиробничого призначення, амортизацію нематеріальних активів, витрати на вдосконалення технології і організації виробництва, витрати на обслуговування виробничого процесу, витрати на охорону праці, навколишнього середовища, техніку безпеки, інші витрати.

Виробничі накладні витрати поділяються на постійні та змінні.

Змінні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюється прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням таких баз розподілу:

- витрат на утримання та експлуатацію обладнання;
- основної заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві продукції (робіт, послуг);
- прямих витрат;
- обсягу продукції;

Розподіл витрат здійснюється виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Постійні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування та управління виробництвом, що не змінюються (майже не змінюються) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати складаються з розподілених та нерозподілених.

Розподілені загальновиробничі витрати відносяться на кожен об'єкт витрат з використанням такої ж бази розподілу, як і змінні.

Нерозподілені загальновиробничі витрати включаються до собівартості реалізованої продукції у періоді їх виникнення (рис. 16.2).

Не пов'язані з виробництвом продукції адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Ці витрати не відносяться до собівартості реалізованої продукції і є витратами періоду (рис. 16.2).

До адміністративних витрат відносяться витрати, спрямовані на обслуговування та управління виробництвом.

Витрати на збут – витрати, пов’язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг).

До складу інших операційних витрат, відносяться інші витрати періоду.

Витрати операційної діяльності у фінансовому обліку групуються за такими економічними елементами і статтями витрат (рис. 16.3).

Для потреб фінансового обліку деталізовані витрати, одержані з управлінського обліку за окремими об’єктами, перегруповуються за наведеними статтями та елементами витрат (рис. 16.2) на підприємстві в цілому.

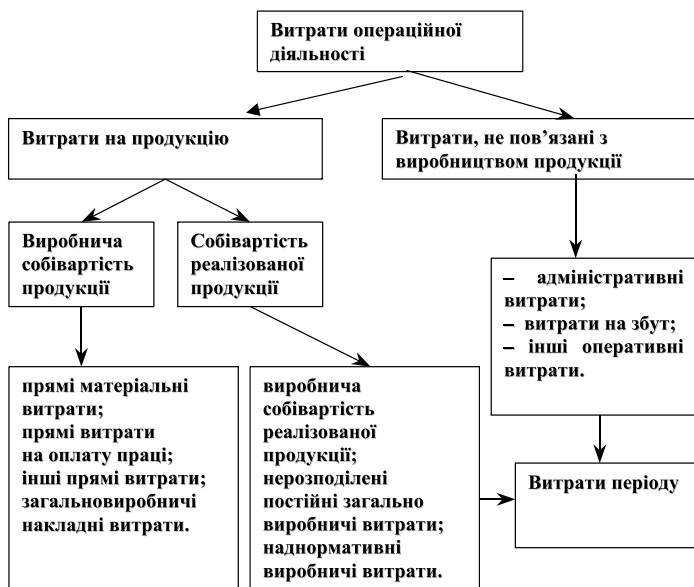


Рис. 16.2. Витрати на продукцію та витрати періоду.

Методи формування витрат

Формування витрат початково здійснюється в системі управлінського обліку. Витрати збираються за окремими об’єктами: видами продукції, робіт, послуг, технологічними процесами та їх частинами тощо.

Витрати в системі управлінського обліку збираються за калькуляційними статтями по мірі зменшення активів та зростання зобов'язань. Підприємство самостійно або за погодженням з материнською (вищестоящою) організацією формує статті витрат, виходячи з особливостей діяльності.

Це можуть бути такі статті:

1. Сировина і матеріали (за видами).
2. Купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати.
3. Робота і послуги виробничого характеру.
4. Паливо і електроенергії на виробничі цілі.
5. Зворотні відходи.
6. Основна заробітна плата.
7. Додаткова заробітна плата.
8. Відрахування на соціальні заходи.
9. Амортизація інструментів і пристроїв спеціального призначення.

10. Амортизація основних засобів.

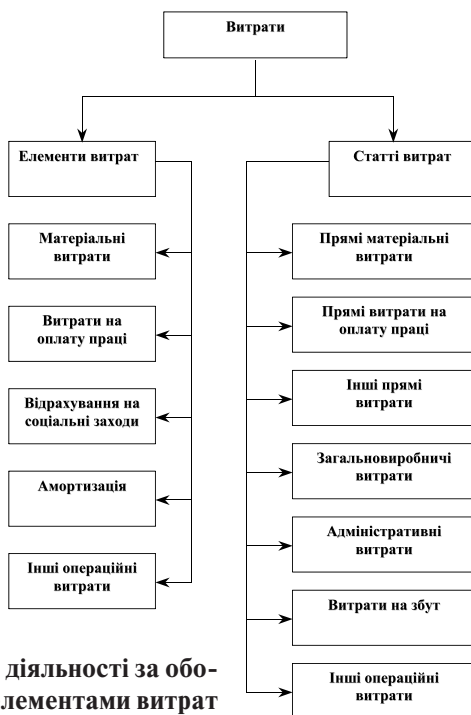
11. Амортизація нематеріальних активів.

12. Супутня продукція (вираховується).

Метод формування витрат залежить від особливостей технології виробництва та вимог менеджменту до інформації про формування витрат та ступенів їх контролю в процесі виробництва.

За особливостями технології вироб-

Рис. 16.3. Групування витрат операційної діяльності за обов'язковими статтями та елементами витрат у фінансовому обліку.



ництва виділяють такі методи обліку витрат: позамовний і по-процесний.

Позамовний метод обліку витрат використовують на індивідуальних дрібносерійних виробництвах. До таких відносяться: ремонтне виробництво, поліграфія, виготовлення меблів тощо.

За цим методом витрати збираються в кожному замовленню, одержаному від клієнта. Прямі витрати: за первинними документами, накладні – пропорційно до прямих.

Попроцесний метод обліку витрат використовується в крупносерійних та масових виробництвах: машинобудування, переробна промисловість тощо. Об'єктом обліку витрат є технологічний процес, його частини, види виготовленої продукції. Прямі витрати відносяться на продукцію за первинними документами, накладні – за вибраними базами розподілу.

Об'єктом контролю витрат та прибутку при цьому методі може бути не лише виготовлення продукції, а й окремі етапи процесу. На вимоги менеджменту можуть створюватись центри витрат та центри відповідальності (від мінімально доцільних), в межах яких контролюються витрати в ході виробничого процесу. Такий спосіб формування і контролю витрат називається обліком за центрами витрат і центрами відповідальності.

На базі використання наведених методів обліку може здійснюватись нормування витрат за об'єктами. При цьому складається нормативний кошторис витрат, який постійно коригується. За фактично здійсненими витратами складається калькуляція, у якій визначається собівартість продукції. Нормативний кошторис та калькуляція порівнюються, визначаються відхилення та винуватці.

Витрати в системі управлінського обліку за видами виробництв, статтями витрат і видами продукції, центрами витрат і центрами відповідальності збираються на відкритих для цього аналітичних рахунках до синтетичного рахунка 23 “Виробництво”. На дебеті цього рахунка відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, виробничі накладні витрати, втрати від браку тощо. Витрати за видами списуються з рахунків фінансового обліку: запасів, оплати праці тощо.

За кредитом рахунка 23 “Виробництво” здійснюється списання суми фактичної виробничої собівартості, завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт та послуг.

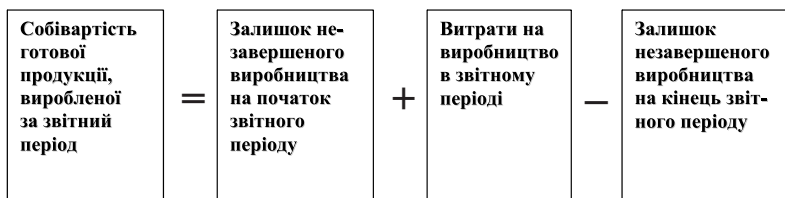
Облік витрат, що відносяться на собівартість продукції, ведеться також на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”. Облік витрат на цьому рахунку ведеться за виробничими підрозділами підприємства: цехами, дільницями, відділеннями, філіями тощо. За дебетом рахунка 91 “Загальновиробничі витрати” відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання за розподілом на рахунки 23 “Виробництво” та 90 “Собівартість реалізації”.

Аналітичний облік на рахунку ведеться за місяцями виникнення, центрами і статтями витрат.

Така система поєднання управлінського та фінансового обліку називається *інтегрованою*.

Собівартість виготовленої продукції формується за окремими об’єктами обліку витрат на аналітичних рахунках субрахунку 23 “Виробництво”. Зведені за аналітичними рахунками витрати збираються за дебетом рахунка 23 “Виробництво”.

Списані за кредитом рахунка 23 “Виробництво” витрати складають собівартість продукції, виготовленої за звітний період.



Витрати на виробництво продукції відображаються на рахунках бухгалтерського обліку такими записами:

Таблиця 16.8

Відображення в обліку витрат на виробництво продукції

№ з./п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		Дебет		Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Передані матеріали у виробництво	23	“Виробництво”	201	“Виробничі запаси”

2	Використання палива	23	“Виробництво”	203	“Паливо”
3	Використання МШП	23	“Виробництво”	22	“Малоцінні та швидкозношувані предмети”
4	Напівфабрикати, передані в Подальшу переробку	23	“Виробництво”	25	“Напівфабрикати”
5	Нарахована заробітна плата Виробничим працівникам	23	“Виробництво”	661	“Розрахунки за заробітною платою”
6	Нараховані відрахування на Соціальні заходи Працівникам виробництва	23	“Виробництво”	65	“Розрахунки за страхуванням”
7	Віднесені на виробництво Витрати електроенергії	23	“Виробництво”	63	“Розрахунки з постачальниками і підрядниками”
8	Нарахована пряма амортизація основних засобів виробничого призначення	23	“Виробництво”	131	“Знос основних засобів”
9	Затрати допоміжних цехів, розподілені на основне виробництво	23	“Виробництво”	23	“Виробництво”
10	Загальновиробничі витрати, що включаються до собівартості продукції	23	“Виробництво”	91	“Загально-виробничі витрати”
11	Оприбуткування готової продукції	26	“Готова продукція”	23	“Виробництво”

Облік прямих витрат

Групування витрат на прямі та непрямі залежить від особливостей діяльності підприємства, номенклатури виробництва, організаційної структури, технологічного процесу тощо.

Наприклад, якщо у цеху виробляють один вид продукції або декілька видів продукції в умовах ритмічного виробництва, то витрати на амортизацію та утримання обладнання будуть прямими. Якщо в цеху виробляють значну номенклатуру продукції, особливо в умовах неритмічного виробництва, то названі витрати будуть непрямими.

На більшості видів виробництв до прямих відносять витрати на оплату праці робітників виробництва та витрати на основні матеріали.

Облік матеріалів, витрачених на виробництво

Витраченими на виробництво вважаються матеріали, що увійшли в звітному періоді у собівартість виготовленої про-

дукції, або такі, обробку яких розпочато. Всі інші залишки матеріалів: на робочих місцях, у цехових коморах, вважаються запасами і обліковуються на дебеті рахунка 20 “Виробничі запаси” .

Відпуск матеріалів на виробництво здійснюється за визначеною для окремих груп матеріалів оцінкою за якою вони і включаються до собівартості продукції. При відпуску основних матеріалів зі складу у первинних документах на списання вказується напрям їх використання (вид виготовлюваної продукції, номер замовлення та ін.). За допоміжними матеріалами вказують напрям використання лише за умови, що вони сприяють процесу виробництва або забезпечують його за одним видом продукції .

Для потреб фінансового обліку необхідна інформація про витрачання матеріалів за окремими класифікаційними групами у звітному періоді на підприємстві в цілому.

Облік витрачання матеріалів у звітному періоді визначають за такими методами :

- документування;
- інвентарний;
- партійний.

При використанні методу документування на підставі первинних документів (лімітно-збірних карт, накладних, вимог) визначають фактичне витрачання матеріалів звітного періоду. Розрахунок кількості відпущених матеріалів здійснюють з урахуванням обсягу фактичного виробництва продукції за нормативами. Цей метод доцільно використовувати на підприємствах, що не мають незавершеного виробництва .

При інвентарному методі в кінці кожного звітного періоду проводять інвентаризацію залишків невикористаних відпущених зі складу на виробництво матеріалів. Після цього визначають вартість фактично використаних матеріалів: до початкового залишку на робочих місцях і в цеховій коморі додають відпущені матеріали і віднімають кінцевий залишок. Інвентарний метод дозволяє також визначити і матеріали, обробка яких розпочата на кінець звітного періоду. Інвентарний метод доцільно використовувати на підприємствах, що потребують наявності залишків матеріалів у цехах, а також мають незавершене виробництво на кінець звітного періоду .

Партійний спосіб обліку витрат матеріалів на виробництво використовують у виробництвах, де можливо здійснювати контроль за кожною партією розкрою. Наприклад, розкрій металів, тканин, шкіри тощо. При цьому попередньо визначається вихід деталей за окремою партією, який заноситься в Акт розкрою. Порівняння фактичного витрачання матеріалів з розрахунковим дає можливість проконтролювати виконання норм витрат матеріалів та виходу продукції.

Наведені методи обліку матеріалів дають можливість не тільки визначати фактичне витрачання матеріалів, а й виявити відхилення від встановлених норм.

При відпуску матеріалів на виробництво в межах норм складаються облікові записи:

Дебет 23 “Виробництво”;

Кредит 20 “Виробничі запаси”.

Кредит 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

При відпуску прямих матеріалів понад визначені норми слід зробити записи на рахунках :

Дебет 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”

Кредит 20 “Виробничі запаси”

Кредит 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

Понаднормативне витрачання матеріалів не відноситься на собівартість продукції (робіт, послуг), а включається до собівартості реалізованої продукції.

Матеріальні витрати зменшуються на суму повернутих відходів, які оцінюються за обліковими оцінками.

Повернені відходи – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних цінностей, які утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили частково або повністю свої споживні якості, через що використовуються з вищими витратами або не використовуються за прямим призначенням.

Облік прямої заробітної плати

Прямою вважається заробітна плата робітників, зайнятих на виробництві, яку можна безпосередньо віднести до конкретного об’єкта витрат.

При відрядній формі оплати праці заробітна плата робітників відноситься на об’єкти обліку витрат за первинними

документами: нарядами, маршрутними листами, рапортами про виробіток тощо. Узагальнення цих витрат здійснюється у калькуляціях фактичної собівартості окремих видів продукції, процесів, інших об'єктів. При погодинній оплаті праці заробітна плата робітників розподіляється за видами виробів, за процесами тощо і є прямою статтею калькуляції. Додаткова заробітна плата, премії та доплати робітникам розподіляються пропорційно до основної. Одночасно з розподілом заробітної плати створюється резерв на виплату відпусток працівникам. Резерв створюється у відсотку до фонду основної та заробітної плати робітників з урахуванням суми необхідних нарахувань до соціальних фондів.

При цьому складається така кореспонденція рахунків:

Дебет 23 “Виробництво”;

Кредит 471 “Забезпечення виплат відпусток”.

Сума резерву визначається до собівартості виготовленої продукції при його створенні.

При нарахуванні прямої заробітної плати робітникам складається проводка:

Дебет 23 “Виробництво”;

Кредит 661 “Розрахунки за заробітною платою”.

Якщо заробітна плата нараховується понад встановлені норми, то її сума відноситься на собівартість реалізації. При цьому складається кореспонденція:

Дебет 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”;

Кредит 661 “Розрахунки за заробітною платою”.

При цьому аналізується напрямки і причини відхилень, встановлюються винуватці.

Облік інших прямих витрат

Віднесення до інших прямих витрат залежить від особливостей виробництва. Якщо в цеху випускається один вид продукції або декілька видів в умовах ритмічного виробництва, то до прямих витрат можуть відноситись:

- амортизація основних засобів виробничого призначення;
- амортизація МШП;
- витрати на утримання і експлуатацію обладнання;
- відрахування на соціальні заходи;
- інші витрати.

Нарахування амортизації за основними засобами здійснюється за визначеними обліковою політикою методами для окремих груп основних засобів.

При цьому складається кореспонденція рахунків:

Дебет 23 “Виробництво”;

Кредит 131 “Знос основних засобів”.

Вартість необоротних МШП списується на витрати виробництва залежно від методу нарахування амортизації, передбаченою для них обліковою політикою підприємства.

Облік допоміжних матеріалів

Допоміжні матеріали відносяться до прямих матеріальних витрат за умови, якщо їх відсутність є значною в структурі витрат і підприємство вважає доцільним здійснювати їх розподіл на об’єкти обліку.

Приклад 1. Цех А здійснює виготовлення двох видів фарб, що мають різні складники. Ці два види фарби розливаються безпосередньо у цеху в 3 види тари: 10 л., 8 л., 4 л. У цеху здійснюється їх запакування на піддони відповідно 6 шт., 8 шт., 12 шт. При цьому використовується скотч і картон.

Вартість тари в даному випадку є значною і складає в середньому 1/5 в собівартості виготовленої продукції, в т.ч. вартість скотчу і картону – 0,5%. У зв’язку з цим доцільно вести аналітичний облік витрат на тару за видами продукції. Ці витрати будуть прямими, окрім витрат на скотч і картон, які недоцільно обліковувати (списувати зі складу) за окремими об’єктами обліку. Витрати на ці допоміжні матеріали будуть накладними.

Аналогічно здійснюється облік витрат на МШП, що обліковуються в складі запасів.

Наведені операції відображаються в обліку:

1. Списання зі складу допоміжних матеріалів за видами продукції, що виготовляється, і віднесення на її собівартість:

Дебет 23 “Виробництво”;

Кредит 204 “Тара і тарні матеріали”.

2. Списання зі складу допоміжних матеріалів у цех А в розмірі односторонньої потреби і віднесення їх на собівартість продукції, що виготовляється:

Дт 91 “Загальновиробничі витрати”;

Кт 204 “Тара й тарні матеріали”.

Витрати на тару відносяться на собівартість виготовленої продукції за умови, якщо її запакування здійснюється у цеху.

Облік витрат на соціальні заходи

До складу інших прямих витрат відносяться відрахування на соціальні заходи за заробітною платою робітників.

Це витрати на нарахування: Пенсійного фонду (32 % нарахованого заробітку):

Дт 23 “Виробництво”;

Кт 651 “Розрахунки за пенсійним забезпеченням”.

Фонду соціального страхування (2,9 % нарахованої заробітної плати):

Дт 23 “Виробництво”;

Кт 652 “Розрахунки за соціальним страхуванням”.

Фонду соціального страхування на випадок безробіття (2,1 % нарахованої заробітної плати робітників):

Дт 23 “Виробництво”;

Кт 653 “Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття”.

До прямих можуть бути включені інші виробничі витрати, які економічно можливим шляхом відносяться на окремі об’єкти обліку витрат. Формування витрат за об’єктами витрат здійснюється в системі управлінського обліку.

16.10. Облік загальновиробничих витрат

До складу загальновиробничих відносяться витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами підприємства, а також витрати на експлуатацію машин та устаткування (табл. 16.9).

Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”. За дебетом цього рахунка обліковується сума визнаних витрат, за кредитом - щомісячне за відповідним розподілом їх списання на рахунки 23 “Виробництво” та 90 “Собівартість реалізації”.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні (табл. 16.9).

До *змінних* відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Розподіл змінних виробничих витрат здійснюється за об'єктами за визначеними базами розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Витрати, що змінюються майже прямопропорційно вважаються умовно-змінними.

Витрати на управління і обслуговування виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності (табл. 16.9). Витрати, що частково змінюються, вважаються *умовно-постійними*.

Розподіл постійних витрат за об'єктами здійснюється за визначеною підприємством базою, виходячи з нормальної потужності.

Нормальна потужність підприємства – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування.

Таблиця 16.9

Групування загальновиробничих витрат підприємства

№ з/п.	Зміст статті	Групування статей витрат	
		постійні	змінні
1.	Утримання апарату управління цеху	x	
2.	Витрати на відрядження апарату управління цеху	x	
3.	Витрати на обслуговування виробничого процесу (спеціальне харчування ін.)	x	
4.	Витрати на охорону праці	x	
5.	Витрати на охорону навколишнього середовища	x	
6.	Винахідництво і раціоналізація	x	
7.	Витрати на дослідження і розробки	x	
8.	Витрати на утримання обладнання основних засобів загальновиробничого призначення	x	
9.	Витрати на обслуговування: ремонт основних засобів загальновиробничого призначення	x	
10.	Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	x	
11.	Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення	x	
12.	Витрати на обслуговування виробничих будівель і споруд	x	

13.	Нестачі в межах норм природного Збитку		X
14.	Водопостачання		X
15.	Обов'язкове страхування	x	
16.	Утримання охорони	x	
17.	Утримання внутрішнього транспорту		X
18.	Витрати на матеріали загальновиробничого призначення		X
19.	Послуги зі сторони		X
20.	Податки і збори		X
21	Інші витрати	x	

Розподіл загальновиробничих витрат може здійснюватися за такими базами:

- витрати на утримання та експлуатацію обладнання;
- основна заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві продукції (робіт, послуг);
- прями витрати;
- обсяг продукції.

При розподілі постійних загальновиробничих витрат можуть виникнути нерозподілені постійні загальновиробничі витрати. Ці витрати не відносяться до собівартості продукції, що виготовляється, а до собівартості реалізованої продукції, і є витратами періоду. Приклад розподілу таких витрат наведено в таблиці 16.10.

Приклад. Підприємством визначена нормальна потужність у тоннах випуску продукції за місяць – 1000 т. Заплановані загальновиробничі витрати за нормальною потужністю за місяць – 50000 грн., у т. ч. – 40000 – змінні, 10000 – постійні. У січні виготовлено 800 т продукції, фактичні змінні витрати 29000, постійні – 9000 грн. Розподіл загальновиробничих затрат проведено у таблиці 16.10.

Таблиця 16.10

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат на підприємстві

№	Показники	Всього	На одиницю бази розподілу (1 т)	Включення загальновиробничих витрат до:	
				Витрат на виробництво продукції (рахунок 23)	Собівартості реалізованої продукції (рахунок 90)
1	База розподілу при нормальній потужності (тон)	1000	X	X	X
	Витрати при нормальній потужності (тис. грн.)	50000	X	X	X

	З них:				
2	Змінні (ряд. 2 гр. 3 : ряд 1гр.3 = ряд. 2 гр. 4)	40000	40	X	X
3	Постійні (ряд. 3гр.3 : ряд 1 гр. = ряд. 3гр.4)	10000	10	X	X
4	База розподілу при фактичній потужності, (тон)	800	X	X	X
5	Фактичні загально виробничі витрати, тис. т	38000	X	X	X
	З них:				
6	Змінні (ряд. 2 гр. 4 х ряд 4 гр. 3)	29000	X	29000	X
7	Постійні (ряд. 5 гр. 3 - ряд. 6 гр. 3)	9000	X	X	X
8	постійні розподілені (ряд. 4 гр. 3 ряд. 3гр.4)	8000 (10x800)	X	8000	X
9	Постійні нерозподілені (ряд. 7 гр. 3-ряд. 8гр.3)	1000	X	X	1000

Із результатів розподілу накладних витрат видно, що на підприємстві у січні місяці частина постійних загально виробничих витрат залишились нерозподіленими. Це обумовлено тим, що потужності підприємства були завантажені на 80 %, а сума постійних накладних витрат не зменшилась пропорційно із зміною обсягу виробництва.

Постійні загально виробничі витрати можуть залишитися нерозподіленими також за умови невідповідності розподілу статей на постійні та змінні або при наявності помилок при складанні кошторисів витрат.

На суму загально виробничих витрат, що включаються до собівартості виготовленої продукції, виконуються такі бухгалтерські записи, грн.:

Дебет 23 “Виробництво” 37 000
Кредит 91 “Загально виробничі витрати” 37 000

2. На суму загально виробничих витрат, що включаються до витрат періоду:

Дебет 90 “Собівартість реалізації” 1 000
Кредит 91 “Загально виробничі витрати” 1 000

За П(С)БО 16 загальна сума розподілених та нерозподілених виробничих витрат не може перевищувати їх фактичний розмір.

16.11. Облік готової продукції та її реалізації

До готової продукції відносяться вироби, виготовлені на підприємстві, призначені для продажу, які відповідають технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом. Для цілей бухгалтерського обліку готова продукція включається до складу запасів.

Готова продукція прибуткується на склад за фактичною собівартістю. В аналітичному обліку оприбуткування готової продукції здійснюється за обліковими цінами, що визначаються підприємством, виходячи з розміру фактичної собівартості попередніх періодів. Це відбувається тому, що технічно можливо визначити розмір тільки прямих витрат, що включаються до собівартості кожної партії продукції, однак лише після закінчення звітного періоду стають відомими фактична потужність та сума загальновиробничих витрат, що включаються до собівартості виробленої продукції.

По завершенні звітного місяця облікова вартість готової продукції коригується до фактичної. Сума відхилень облікової вартості від фактичної визначається таким чином:

$$В.в. = (В. поч. + В.зв. міс.) / (П. поч. + П.зв. міс.), \text{ де}$$

В.в. — відсоток відхилень; В.поч. — відхилення на початок місяця; В.зв. міс. — відхилення звітного місяця; П.поч. — продукція за обліковими цінами на початок місяця; П.зв.міс. — продукція звітного місяця за обліковими цінами.

Сума відхилень визначається добутком відсотка відхилень та вартості відпущеної зі складу продукції.

Сума відхилень на початок місяця визначається різницею залишку по рахунку 26 “Готова продукція “ за фактичною собівартістю та залишку готової продукції на складі за обліковими цінами.

Оприбуткування готової продукції на склад здійснюється за накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма М-12), приймально-здавальними акта-

ми. На окремі її види (номенклатурні номери) відкриваються картки складського обліку, у яких ведеться облік надходження готової продукції, її вибуття та виводиться залишок після кожної операції. На складі ведеться в більшості випадків кількісний облік готової продукції. Відвантаження готової продукції здійснюється за угодами з покупцями за цінами, які визначаються для кожного зокрема. На основі первинних документів ведеться Відомість аналітичного обліку запасів (5.1) до Журналу 5 “Облік витрат”.

Протягом звітного місяця у цехах нагромаджуються дані про виробництво продукції за обліковими цінами та кількістю виготовленої продукції. У кінці місяця здійснюється корегування облікової вартості готової продукції до фактичної.

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства використовується рахунок 26 “Готова продукція”. За дебетом рахунка відображається надходження готової продукції за фактичною виробничою собівартістю, за кредитом – списання готової продукції та сума відхилень фактичної виробничої собівартості від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до собівартості реалізованої продукції.

Списання вартості готової продукції зі складу здійснюється за одним із методів, передбачених П(С)БО 9 “Запаси”:

- ідентифікованої собівартості;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);
- нормативних витрат.

У кінці звітного місяця при оприбуткуванні готової продукції складаються такі облікові записи :

1. На суму фактичної виробничої собівартості виготовленої продукції:

Дебет 26 “Готова продукція “;

Кредит 23 “Виробництво”.

2. На суму виробничої собівартості за обліковими цінами:

Дебет 90 “Собівартість реалізації”;

Кредит 26 “Готова продукція “.

3. На суму відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами:

Дебет 90 “Собівартість реалізації”;

Кредит 26 “Готова продукція”.

(При перевищенні собівартості над обліковою ціною).

Дебет 90 “Собівартість реалізації”;

Кредит 26 “Готова продукція”.

(При перевищенні облікової ціни над фактичною собівартістю – “сторно”).

Відвантаження готової продукції покупцям здійснюється за цінами, визначеними угодами з ними.

Для обліку доходів від реалізації продукції використовується рахунок 701 “Доходи від реалізації готової продукції”. Протягом року за кредитом рахунка 701 відображається загальна сума доходу підприємства від реалізації продукції, виключаючи суми непрямих податків, зборів і платежів. Аналітичний облік реалізації готової продукції відображається у Відомості аналітичного обліку розрахунків з покупцями і замовниками (3.1), за винятком заборгованості, забезпеченої векселем. У Відомості вказується за кожним виставленим рахунком покупцям: сальдо на початок місяця, дата виникнення заборгованості, суми дебіторської заборгованості в кореспонденції з рахунками грошових коштів та доходів, дата оплати за продукцію та сальдо на кінець місяця. Облік реалізації готової продукції відображається такими обліковими записами (табл. 16.11)

Таблиця 16.11

Операції реалізації готової продукції та визнання доходу від реалізації

№ з./п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Реалізовано готову продукцію Покупцям	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”	701 “Доходи від реалізації готової продукції”.
2.	Відображена сума податкових зобов’язань з ПДВ	701 “Доходи від реалізації готової продукції”.	641 “Розрахунки за податками”
3.	Списана собівартість реалізованої продукції	901 “Собівартість реалізованої готової продукції”	26 “Готова продукція”

4.	Списана собівартість готової продукції на фінансовий результат	791 “Результат основної діяльності”	901 “Собівартість реалізованої готової продукції”
5.	Списана сума доходу на фінансовий результат	701 “Доходи від реалізації готової продукції”.	791 “Результат основної діяльності”
6.	Відображено нерозподілений прибуток	791 “Результат основної діяльності”	441 “Нерозподілений прибуток

До собівартості реалізованої продукції відносять :

- виробничу собівартість реалізованої продукції;
- нерозподілені загальновиробничі витрати;
- наднормативні виробничі витрати.

Виробнича собівартість реалізованої продукції визначається, виходячи з облікової ціни з урахуванням суми відхилень фактичної виробничої собівартості від облікової ціни.

Рахунок 90 “Собівартість реалізації” призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. За дебетом рахунку 90 “Собівартість реалізації” відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), страхові виплати відповідно до договорів страхування, за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 “Фінансові результати”.

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 такі субрахунки:

- 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”;
- 902 “Собівартість реалізованих товарів”;
- 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”;
- 904 “Страхові виплати”.

Списання виробничої собівартості реалізованої продукції оформляється на рахунках бухгалтерського обліку таким записом:

Дебет 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”;
Кредит 26 “Готова продукція”.

Суму нерозподілених загальновиробничих витрат одержуємо за розрахунком (табл. 16.10). При їх списанні складаємо такий обліковий запис, грн.:

Дебет 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” 1 000
Кредит 91 “Загальновиробничі витрати” 1 000

Наднормативні виробничі витрати виникають при використанні методу нормативних витрат для формування собівартості виготовленої продукції:

1. Списання наднормативних витрат на матеріали:
Дт 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” ;
Кт 20 “Виробництво”.
2. Списання наднормативних витрат на заробітну плату:
Дт 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” ;
Кт 661 “Розрахунки за заробітною платою”.
3. Списання наднормативних загальновиробничих витрат:
Дт 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” ;
Кт 91 “Загальновиробничі витрати”.

Собівартість реалізованої продукції визначаємо за алгоритмом :

Собівартість реалізованої продукції	=	Залишок готової продукції на складі на початок періоду	+	Собівартість продукції, виготовленої за звітний період	-	Залишок готової продукції на кінець періоду
---	---	---	---	--	---	---

16.12. Облік інших доходів і витрат операційної діяльності

До собівартості реалізованої продукції відповідно до П(С)БО 15 “Витрати” не включаються такі витрати операційної діяльності:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати.

Облік адміністративних витрат

До адміністративних витрат відносяться загальногосподарські витрати пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємством. За П(С)БО 16 “Витрати” до адміністративних витрат відносять :

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, факс тощо);

- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

- витрати на врегулювання спорів у судових органах;

- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

- інші витрати загальногосподарського призначення.

До складу загальних корпоративних витрат можна віднести: витрати на організацію прийомів, презентацій та свят, придбання та поширення подарунків, включаючи безкоштовну роздачу зразків товарів чи безоплатне надання послуг. До організаційних витрат також можна віднести витрати на утримання спостережної ради, реєстрацію та перереєстрацію підприємства, на оприлюднення фінансової звітності, на опублікування інформації про емісію цінних паперів, на виготовлення бланків цінних паперів.

Облік адміністративних витрат здійснюють на рахунку 92 “Адміністративні витрати”. За дебетом рахунка відображається сума визнаних витрат, за кредитом – їх списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Аналітичний облік адміністративних витрат здійснюється за номенклатурою, визначеною підприємством.

При відображенні в обліку адміністративних витрат в бухгалтерському обліку здійснюються записи (табл. 16.12).

Таблиця 16.12

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку адміністративних витрат

№ з./п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		Дебет		Кредит	
1	Витрати на зв'язок	92	“Адміністративні витрати”	685	“Розрахунки з іншими кредиторами”
2	Витрати на службові відрядження адміністративного персоналу	92	“Адміністративні витрати”	372	“Розрахунки з підзвітними особами”
3	Плата за розрахунково-касове обслуговування банку	92	“Адміністративні витрати”	31	“Рахунки в банках”
4	Нарахування заробітної плати адміністрації та обслуговуючому персоналу	92	“Адміністративні витрати”	66	“Розрахунки по оплаті праці”
5	Відрахування на обов'язкове соціальне страхування адміністрації та обслуговуючому персоналу	92	“Адміністративні витрати”	65	“Розрахунки за страхуванням”
6	Нарахована орендна плата (при операційній оренді адміністративних приміщень)	92	“Адміністративні витрати”	685	“Розрахунки з іншими кредиторами”
7	За аудиторські послуги	92	“Адміністративні витрати”	685	“Розрахунки з іншими кредиторами”
8	Витрати на задоволення позову арбітражним судом	92	“Адміністративні витрати”	685	“Розрахунки з іншими кредиторами”

9	За надані послуги зв'язку	92	“Адміністративні витрати”	685	“Розрахунки з іншими кредиторами”
10	За надані послуги з охорони	92	“Адміністративні витрати”	685	“Розрахунки з іншими кредиторами”
11	Знос офісного обладнання	92	“Адміністративні витрати”	131	“Знос основних засобів”
12	Нарахування податків (окрім віднесених на собівартість)	92	“Адміністративні витрати”	641	“Розрахунки за податками”
13	Нарахування зборів (окрім віднесених на собівартість)	92	“Адміністративні витрати”	642	“Розрахунки за обов'язковими платежами”
14	Списання адміністративних витрат в кінці звітної періоду	791	“Результат основної діяльності”	92	“Адміністративні витрати”

Облік витрат на збут

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції;

- витрати на ремонт тари;

- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам відділу збуту;

- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

- витрати на передпродажну підготовку товарів;

- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів) транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Облік витрат на збут відображається за дебетом рахунка 93 “Витрати на збут”. За кредитом даного рахунка відображається їх списання в порядку закриття на дебет рахунка 79 “Фінансові результати”. При відображенні на рахунках бухгалтерського обліку витрат на збут складається кореспонденція :

1. Витрати на пакувальні матеріали і ремонт тари :
Дебет 93 “Витрати на збут”;
Кредит 204 “Тара і тарні матеріали”.
2. Нарахування заробітної плати працівникам відділу збуту:
Дебет 93 “Витрати на збут”;
Кредит 661 “Розрахунки за заробітною платою”.
3. Нарахування витрат на соціальне страхування:
Дебет 93 “Витрати на збут”;
Кредит 65 “Розрахунки за страхуванням”.
4. Витрати на рекламу:
Дебет 93 “Витрати на збут”;
Кредит 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.
5. Витрати на відрядження працівникам відділу збуту:
Дебет 93 “Витрати на збут”;
Кредит 372 “Розрахунки з підзвітними особами”.
6. Витрати за операційною орендою основних засобів відділу збуту:
Дебет 93 “Витрати на збут”;
Кредит 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.
7. Витрати послуг посередницьких організацій:
Дебет 93 “Витрати на збут”;
Кредит 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.
8. Витрати на амортизацію основних засобів відділу збуту:
Дебет 93 “Витрати на збут”;
Кредит 131 “Знос основних засобів”.
9. Списання витрат на збут на фінансові результати діяльності при завершенні звітного періоду
Дебет 791 “Результат основної діяльності”;
Кредит 93 “Витрати на збут”.

До складу витрат на збут у торговельних організаціях включаються витрати обігу, за винятком адміністративних, інших операційних та фінансових витрат (п. 19 П(С)БО 16 “Витрати “).

Облік інших операційних доходів та витрат

До іншої операційної відноситься діяльність, не пов'язана з основною, фінансовою, інвестиційною та іншою.

Для узагальнення інформації про доходи та витрати від іншої операційної діяльності підприємства у звітному періоді використовуються рахунки:

71 “Інший операційний дохід”;

94 “Інші витрати операційної діяльності”.

За кредитом рахунка 71 “Інший операційний дохід” відображається збільшення (одержання доходу), за дебетом – суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших платежів) та списання в порядку закриття на рахунок 79 “Результат основної діяльності”.

За субрахунками рахунку 71 “Інший операційний дохід” облічуються такі доходи :

711 – “Дохід від реалізації іноземної валюти”;

712 – “Дохід від реалізації інших оборотних активів”;

713 – “Дохід від операційної оренди активів”;

714 – “Дохід від операційної курсової різниці (за доходами та зобов'язаннями, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства)”;

715 – “Одержані штрафи, пені, неустойки (санкції за порушення умов договорів та відшкодування зазнаних збитків від інших сторін)”;

716 – “Відшкодування раніше списаних активів”;

717 – “Дохід від списання кредиторської заборгованості (при закінченні терміну позовної давності)”;

718 – “Одержані гранти та субсидії”;

719 – “Інші доходи операційної діяльності (наприклад, від операцій з тарою, від інвентаризації)”.

На субрахунку 711 “Дохід від реалізації іноземної валюти” узагальнюється інформація про доходи від реалізації іноземної валюти.

На субрахунку 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” узагальнюється “інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо).

На субрахунку 713 “Дохід від операційної оренди активів” узагальнюється інформація про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства.

На субрахунку 714 “Дохід від операційної курсової різниці” узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць за активами й зобов’язаннями підприємства — пов’язаними з операційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 715 “Одержані штрафи, пені, неустойки” узагальнюється інформація про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків.

На субрахунку 716 “Відшкодування раніше списаних активів” узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів.

На субрахунку 717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості” узагальнюється інформація про доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності.

На субрахунку 718 “Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів” узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних оборотних активів (окрім фінансових інвестицій) і доходи від цільового фінансування, пов’язаного з операційною діяльністю.

На субрахунку 719 “Інші доходи від операційної діяльності” узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 “Інший операційний дохід”, зокрема про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації від діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення підприємства тощо.

На рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності” ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 “Собівартість

реалізації”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”.

Рахунок 94 “Інші витрати операційної діяльності” має такі субрахунки:

- 941 “Витрати на дослідження і розробки”;
- 942 “Собівартість реалізованої іноземної валюти”;
- 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”;
- 944 “Сумнівні та безнадійні борги”;
- 945 “Втрати від операційної курсової різниці”;
- 946 “Втрати від знецінення запасів”;
- 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”;
- 948 “Визнані штрафи, пені, неустойки”;
- 949 “Інші витрати операційної діяльності”.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

На субрахунку 941 “Витрати на дослідження і розробки” ведеться облік витрат, пов’язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо такі дослідження та розробки відповідають П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”.

На субрахунку 942 “Собівартість реалізованої іноземної валюти” відображається балансова вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації.

На субрахунку 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо).

На субрахунку 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’язане з реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг.

На субрахунку 945 “Витрати від операційної курсової різниці” ведеться облік втрат за активами й зобов’язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 946 “Втрати від знецінення запасів” ведеться облік втрат, пов’язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до П(С)БО 9 “Запаси”.

На субрахунку 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” ведеться облік нестач грошових коштів та інших ціннос-

тей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготівлі, переробки, зберігання, та реалізації. Одночасно із списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, на витрати, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 “Списані активи”.

На субрахунку 948 “Визнані штрафи, пені, неустойки” ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів.

На субрахунку 949 “Інші витрати операційної діяльності” 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.

Придбання іноземної валюти

Приклад. Підприємство “Світ” уклало угоду з підприємством-нерезидентом “Вікторія-ІНТ” (США) на придбання виробничих запасів на суму 20 000 дол. США. Для цього підприємство “Світ” повинно попередньо купити валюту країни, у якій укладена угода – дол. США. Курс купівлі на міжбанківській валютній біржі – 5,43 грн. за дол. США, курс НБУ на дату зарахування придбаних дол. США – 5,33 грн. за дол. США. Комісійна винагорода банку 2 % від вартості придбаної валюти в гривнях, збір на обов’язкове державне пенсійне страхування 1 %.

Розглянемо порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій придбання іноземної валюти підприємством “Світ” на міжбанківській валютній біржі, грн.

1. Перерахування грошових коштів для придбання валюти:

Дебет 333 “Грошові кошти в дорозі
в національній валюті” 110 000

Кредит 311 “Поточні рахунки в
національній валюті” 110 000

2. Перераховано суму збору на обов’язкове державне пенсійне страхування (20 000 x 5,43 x 1 %):

Дебет 651 “Розрахунки за пенсійним забезпеченням” 1 086

Кредит 311 “Поточні рахунки в національній валюті” 1 086

3. Включено до складу витрат поточного періоду суму збору на обов'язкове державне пенсійне страхування:	
Дебет 92 "Адміністративні витрати"	1 086
Кредит 651 "Розрахунки за пенсійним забезпеченням"	1 086
4. Нарахована комісійна винагорода банку за придбання іноземної валюти (20 000 x 5,43 x 2 %):	
Дебет 92 "Адміністративні витрати"	2 172
Кредит 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"	2 172
5. Зараховано придбану валюту за курсом на дату зарахування (20 000 x 5,33 + 1 086 + 2 172):	
Дебет 312 "Поточні рахунки в національній валюті"	20 000/109858
Кредит 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"	20 000/109858
6. Відображена різниця між курсом придбання іноземної валюти та курсом на дату зарахування її на поточний рахунок (20 000 x 5,43 – 20 000 x 5,33):	
Дебет 945 "Втрати від операційної курсової різниці"	2 000
Кредит 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"	2 000
7. Повернено на поточний рахунок суму невикористаних коштів (110 000–109 858):	
Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	142
Кредит 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"	142

Реалізація виробничих запасів

Приклад. Підприємство "Світ" реалізує надлишок виробничих запасів – запасних частин, які не може використати у виробничому процесі. Балансова вартість запасних частин, що підлягають реалізації, – 17 280 грн. Вартість реалізації запасних частин за укладеною угодою 18 360 грн.

Наведені господарські операції відображаються в бухгалтерському обліку, грн. :

1. На суму доходу від реалізації виробничих запасів:	
Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	18 360
Кредит 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"	18 360
2. Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ :	

Дебет 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”	3 060
Кредит 641 “Розрахунки за податками”	3 060
3. Списання собівартості реалізованих виробничих запасів	
Дебет 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”	17 280
Кредит 207 “Запасні частини”	17 280

Витрати по сумнівних боргах

1. Формування резерву сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю за товари, роботи і послуги :

Дебет 944 “Сумнівні та безнадійні борги”

Кредит 38 “Резерв сумнівних боргів”

2. Списання сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю, пов’язаною з операційною діяльністю.

Дебет 944 “Сумнівні та безнадійні борги”

Кредит 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”

Кредит 37 “Розрахунки з різними дебіторами”.

Курсові різниці за дебіторською та кредиторською заборгованістю

1. Відображені втрати від операційних курсових різниць за дебіторською заборгованістю за товари, роботи чи послуги :

Дебет 945 “Втрати від операційних курсових різниць”;

Кредит 362 “Розрахунки з іноземними покупцями”.

2. Відображені доходи від операційних курсових різниць за кредиторською заборгованістю за товари, роботи чи послуги :

Дебет 632 “Розрахунки з іноземними постачальниками”;

Кредит 714 “Дохід від операційних курсових різниць”.

Втрати від уцінки, нестачі та втрат запасів

1. Списання суми уцінки запасів до чистої вартості реалізації:

Дебет 946 “Втрати від знецінення запасів”;

Кредит 20 “Виробничі запаси”.

2. Списання нестачі запасів за умови, коли винуватці не виявлені:

Дебет 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”;

Кредит 20 “Виробничі запаси”.

3. Відображено на позабалансовому рахунку суму нестачі

Дебет 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”.

Штрафи, пені, неустойки

1. Одержано штраф за невиконання умов договору:
Дебет 311 “Поточні рахунки в національній валюті”;
Кредит 715 “Одержані штрафи пені неустойки”.
2. Нарахована пеня за податком на доходи громадян:
Дебет 948 “Визнані штрафи, пені, неустойки”;
Кредит 641 “Розрахунки за податками й платежами”.
3. Нарахування визнаних штрафів, пені, неустойок:
Дебет 948 “Визнані штрафи, пені, неустойки”;
Кредит 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

Доходи від безнадійної кредиторської заборгованості

1. Списання кредиторської заборгованості за розрахунками з постачальниками при закінченні строку позовної давності:
Дебет 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”
Кредит 717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості”

Витрати на утримання об’єктів соціально-культурної сфери та житлово-комунального господарства

- Дебет 949 “Інші витрати операційної діяльності”;
Кредит 13 “Знос необоротних активів”;
Кредит 20 “Виробничі запаси”;
Кредит 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;
Кредит 661 “Розрахунки за заробітною платою”;
Кредит 65 “Розрахунки за страхуванням”.

Результат іншої операційної діяльності визначається на рахунку 791 “Результат основної діяльності”. За дебетом рахунку списуються нараховані витрати, за кредитом — визнані доходи.

16.13. Облік інших доходів та витрат діяльності

До складу інших доходів та витрат відносять такі, що виникають під час звичайної діяльності підприємства, однак не пов’язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

Облік доходів і витрат фінансової діяльності

У процесі здійснення фінансової діяльності підприємство може отримати доходи від участі в капіталі та інші фінансові доходи.

Метод участі в капіталі використовується для оцінки інвестицій в асоційовані та дочірні підприємства та визначення доходів (втрат), які отримує підприємство – власник інвестиції залежно від результату діяльності об'єкта інвестування та напрямів розподілу його чистого прибутку. При використанні даного методу балансова вартість інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі.

Для обліку доходів від участі в капіталі використовується рахунок 72 “Дохід від участі в капіталі”. Рахунок 72 “Дохід від участі в капіталі” має такі субрахунки:

721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”;

722 “Дохід від спільної діяльності”;

723 “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства”.

За кредитом рахунка відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

На субрахунку 721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства” узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами прибутків.

На субрахунку 722 “Дохід від спільної діяльності” узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків.

На субрахунку 723 “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства” узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків.

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

На суму доходу, отриманого за інвестиціями, що обліковуються за методом участі в капіталі, складається запис:

Дебет 141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом участі в капіталі”;

Кредит 721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”;

Кредит 722 “Дохід від спільної діяльності”;

Кредит 723 “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства”.

При використанні даного методу отримані підприємством дивіденди зменшують вартість інвестиції за балансом:

Дебет 373 “Розрахунки за нарахованими доходами”;

Кредит 141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом участі в капіталі”.

Якщо підприємство – об’єкт інвестування отримало у звітному періоді збитки, то на частку збитків, що належить підприємству – власнику інвестиції складається запис:

Дебет 96 “Втрати від участі в капіталі”;

Кредит 141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом участі в капіталі”.

Облік інших фінансових доходів і витрат

До інших фінансових доходів відносяться дивіденди, відсотки, роялті, амортизація дисконту за інвестиціями в боргові цінні папери.

Для обліку фінансових доходів використовують рахунок 73 “Інші фінансові доходи”. Рахунок 73 “Інші фінансові доходи” призначено для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі”.

Рахунок 73 “Інші фінансові доходи” має такі субрахунки:

731 “Дивіденди одержані”;

732 “Відсотки одержані”;

733 “Інші доходи від фінансових операцій”.

За кредитом рахунку відображається визнана сума доходу, за дебетом – списання кредитового обороту на рахунок 79 “Фінансові результати”.

На субрахунку 731 “Дивіденди одержані” узагальнюється інформація про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними.

На субрахунку 732 “Відсотки одержані” узагальнюється інформація про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 “Дивіденди одержані”, зокрема винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи тощо. На субрахунку 733 “Інші доходи від фінансових операцій” узагальнюється інформація про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73 “Інші фінансові доходи”.

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об'єктами інвестування.

Облік інших доходів

Для відображення інших доходів використовують рахунок 74 “Інші доходи”. За кредитом рахунка 74 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом — належна сума непрямих податків та списання в порядку закриття на рахунок 793 “Результат іншої звичайної діяльності”.

Рахунок 73 має такі субрахунки:

- 741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”;
- 742 “Дохід від реалізації необоротних активів”;
- 743 “Дохід від реалізації майнових комплексів”;
- 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці”;
- 745 “Дохід від безоплатно одержаних активів”;
- 746 “Інші доходи звичайної діяльності”.

Субрахунки 741-743 використовуються для узагальнення інформації про одержані доходи від інвестиційної діяльності за видами. На субрахунку 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці” здійснюється узагальнення інформації про доходи від курсових різниць за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю підприємства. На субрахунку 745 “Дохід від безоплатно одержаних активів” узагальнюється інформація про доходи, які визнаються від безоплатно одержаних активів, тобто в сумі нарахованої амортизації. Субрахунок 746 “Інші доходи звичайної діяльності” використовується для узагальнення інформації про інші доходи від звичайної діяльності, не відображені за іншими субрахунками рахунка 74, наприклад від списання кредиторської заборгованості, що виникла за неопераційною діяльністю при закінченні терміну позовної давності.

До інших 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 поопераційних 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.

Облік інших витрат звичайної діяльності, окрім фінансових витрат, ведеться на рахунку 97 “Інші витрати”. За дебетом рахунка відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 793 “Результат іншої звичайної діяльності”.

Рахунок 97 “Інші витрати” має такі субрахунки:

971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”;

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”;

978 “Виплати страхових сум та страхових відшкодувань”;

979 “Перестрахування”.

На субрахунках 971 – 973 обліковується балансова (залишкова) вартість відповідних реалізованих активів. На субрахунку 974 “Втрати від неопераційних курсових різниць” відображаються втрати за активами та зобов'язаннями інвестиційної діяльності підприємства від зміни курсу валют. На субрахунку 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій” відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів

та фінансових інвестицій. Субрахунок 976 “Списання необоротних активів” використовується для відображення залишкової вартості списаних необоротних активів та витрат, пов’язаних з їх ліквідацією.

При відображенні в облїку інших доходів та витрат складаються записи (табл. 16.13).

Таблиця 16.13

Відображення в облїку інших доходів та витрат

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		Дебет		Кредит	
1. Реалізація фінансових інвестицій					
1	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	377	“Розрахунки з іншими дебіторами”	741	“Дохід від реалізації фінансових інвестицій”
2	Списання собівартості реалізованих фінансових інвестицій	971	“Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”	35	“Поточні фінансові інвестиції”
2. Реалізація необоротних активів					
3	Дохід від реалізації малоцінних необоротних активів	377	“Розрахунки з іншими дебіторами”	742	“Дохід від реалізації необоротних активів”
4	ПДВ	742	“Дохід від реалізації необоротних активів”	641	“Розрахунки за податками”
5	Списання зносу малоцінних необоротних активів	132	“Знос інших необоротних матеріальних активів”	112	“Малоцінні необоротні матеріальні активи”
6	Списання балансової (залишкової) вартості малоцінних необоротних активів	972	“Собівартість реалізованих необоротних активів”	112	“Малоцінні необоротні матеріальні активи”
3. Доходи та втрати від неопераційних курсових різниць					
7	Дохід від переоцінки дебіторської заборгованості за основні засоби	377	“Розрахунки з іншими дебіторами”	744	“Дохід від неопераційної курсової різниці”
8	Втрати від переоцінки заборгованості за довгостроковим кредитом, отриманим в іноземній валюті	974	“Втрати від поопераційних курсових різниць”	502	“Довгострокові кредити банків в іноземній валюті”

4. Доходи від безоплатно одержаних активів					
9	Визнання доходу від безоплатно одержаних основних засобів одночасно з нарахуванням амортизації	424	“Безоплатно одержані активи”	745	“Дохід від безоплатно одержаних активів”
10	Нарахування амортизації	91	“Загальновиробничі витрати” 92 “Адміністративні витрати”	131	“Знос основних засобів”
5. Списання необоротних активів					
11	Відображення зносу при списанні нематеріальних активів	133	“Знос нематеріальних активів”	112	“Малоцінні необоротні матеріальні активи”
12	Списання залишкової вартості матеріальних активів, що списуються	976	“Списання необоротних активів”	112	“Малоцінні необоротні матеріальні активи”

16.14. Облік доходів і витрат надзвичайної діяльності

Надзвичайні витрати (втррати) виникають у випадку настання техногенних аварій, катастроф, стихійного лиха та в інших випадках. Особливістю надзвичайних витрат (втррат) є те, що вони не відбуваються часто і тому не плануються підприємством. Класифікація витрат на звичайні та надзвичайні залежить від особливостей діяльності підприємства. До таких особливостей відносять: вид діяльності, географічне розміщення, ступінь регулювання державою та інші. Наприклад, ураганні вітри є надзвичайною подією для підприємств, що знаходяться в зоні їх дії і звичайною для метеорологів, які їх досліджують.

Надзвичайні витрати — втрати і витрати, пов’язані з подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства і не очікується, що вони повторюватимуться періодично чи в кожному звітному періоді.

Внаслідок прямої дії обставин непереборної сили підприємство зазнає втрати від знищення активів, а також, як прави-

ло, має витрати на ліквідацію наслідків надзвичайних подій (ремонт активів, компенсація моральних збитків сім'ям постраждалих осіб та інші).

Надзвичайні доходи виникають у випадку відшкодування витрат страховими компаніями або при здійсненні благодійних внесків юридичними та фізичними особами.

Статті можуть бути надзвичайними, якщо вони мають такі характеристики:

- виникає досить рідко;
- не є частиною звичайної господарської діяльності господарюючого суб'єкта;

- на залежать від рішень керівництва і власників.

Не можуть вважатись надзвичайною діяльністю:

- наявні збитки і резерв сумнівних боргів;
- прибутки і збитки від коливання курсів валют;
- прибутки і збитки від списання або продажу майна;
- зміна податкового законодавства.

Для обліку надзвичайних доходів використовують рахунок 75 “Надзвичайні доходи”. Рахунок 75 “Надзвичайні доходи” має такі субрахунки:

751 “Відшкодування збитків від надзвичайних подій”;

752 “Інші надзвичайні доходи”.

За кредитом рахунку відображається визнана сума відшкодування, зокрема від страхових організацій, втрат від надзвичайних подій, за дебетом – списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

На субрахунку 751 “Відшкодування збитків від надзвичайних подій” відображається сума відшкодування втрат від надзвичайних подій, включаючи відшкодування витрат на попередження втрат від надзвичайних подій.

На субрахунку 752 “Інші надзвичайні доходи” відображається дохід від інших подій чи операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій.

Для обліку витрат за надзвичайними подіями використовується рахунок 99 “Надзвичайні витрати”. На рахунку 99 “Надзвичайні витрати” ведеться 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. За де-

бетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

До витрат від надзвичайних подій відносяться як прямі витрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов’язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлюваних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів тощо).

Рахунок 99 “Надзвичайні витрати” має такі субрахунки:

991 “Втрати від стихійного лиха”;

992 “Втрати від техногенних катастроф і аварій”;

993 “Інші надзвичайні витрати”.

На субрахунку 991 “Втрати від стихійного лиха” ведеться облік втрат від стихійного лиха (повінь, землетрус, град тощо).

На субрахунку 992 “Втрати від техногенних катастроф і аварій” ведеться облік втрат, понесених підприємством у результаті техногенних катастроф і аварій, що сталися на самому підприємстві чи іншому підприємстві.

На субрахунку 993 “Інші надзвичайні витрати” ведеться облік втрат від інших надзвичайних подій.

Приклад. Внаслідок повені було частково знищено будівлю складального цеху на суму 560 000 грн. Сума отриманого відшкодування збитків від страхової компанії склала 500 000 грн. Ставка податку на прибуток – 30 %.

За наведеними операціями слід зробити такі записи, грн.:

1. Визнання збитків від надзвичайних подій:

Дебет 991 “Втрати від стихійного лиха” 560 000

Кредит 103 “Будинки та споруди” 560 000

2. Відшкодування збитків за договором страхування:

Дебет 311 “Поточні рахунки в національній валюті” 500 000

Кредит 751 “Відшкодування збитків від надзвичайних подій” 500 000

3. Нарухування податку на прибуток (560 000–500 000 x 30 %):

Дебет 982 “Податки на прибуток від надзвичайних подій” 12 000

Кредит 641 “Розрахунки за податками” 12 000

У випадку, якщо підприємство не очікує отримати страхове відшкодування, то сума економії з податку на прибуток визначається від усєї суми надзвичайних збитків.

16.15. Облік фінансових результатів

Обороти всіх рахунків доходів і витрат відображаються у звіті про фінансові результати і закриваються при завершенні звітного періоду – кварталу або року з допомогою бухгалтерських проведення. Складання таких бухгалтерських проведення має цілі: отримання нульового залишку на усіх рахунках доходів і витрат на кінець кожного звітного періоду; перенесення чистого прибутку або збитку на рахунки нерозподілених прибутків або непокритих збитків, що відображаються в балансі.

Закриття рахунка означає перенесення залишку з цього рахунка на інший з допомогою бухгалтерського проведення. Наприклад, рахунок доходів, що має кредитовий залишок, закривається дебетуванням даного рахунка на суму цього залишку і кредитуванням рахунка, на який цей залишок переноситься; рахунок витрат закривається кредитуванням даного рахунка і дебетуванням рахунка, на який цей залишок переноситься. В процесі закриття наявний кредитовий залишок завжди переноситься на інший рахунок за кредитом, дебетовий – за дебетом іншого рахунка.

Закриття рахунків доходів і витрат здійснюється на рахунок 79 “Фінансові результати” за видами діяльності.

За кредитом рахунка 79 “Фінансові результати” відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунка при його закритті списується на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

Рахунок 79 “Фінансові результати” має такі субрахунки, що дозволяють здійснювати закриття доходів і витрат за видами діяльності:

- 791 – “Результат основної діяльності”;
- 792 – “Результат фінансових операцій”;
- 793 – “Результат іншої звичайної діяльності”;
- 794 – “Результат надзвичайних подій”.

На субрахунку 791 “Результат операційної діяльності” визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунка відображається в поряд-

ку 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”).

На субрахунку 792 “Результат фінансових операцій” визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунка 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”.

На субрахунку 793 “Результат від іншої звичайної діяльності” визначається прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом рахунка відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат з рахунку 97 “Інші витрати”.

На субрахунку 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”.

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 “Витрати за елементами”, субрахунки рахунку 79 дебетують у кореспонденції з кредитом рахунків 23 “Виробництво”, 26 “Готова продукція” і з кредитом рахунків класу 8 “Витрати за елементами” у порядку закриття цих рахунків.

Для визначення результату основної діяльності (прибутку або збитку) порівнюють доходи і витрати основної операційної та іншої операційної діяльності (табл. 16.14).

Таблиця 16.14

Порівняння доходів і витрат за видами діяльності підприємства

Доходи	Витрати
Основна операційна діяльність	
<i>Дохід від реалізації</i> готової продукції товарів робіт і послуг	<i>Собівартість реалізованих</i> готової продукції товарів робіт і послуг
Інша операційна діяльність	
<i>Інші операційні доходи</i> від реалізації іноземної валюти від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій) від операційної оренди активів від операційних курсових різниць отримані штрафи, пені, неустойки відшкодування раніше списаних активів від списання кредиторської заборгованості одержані гранти та субсидії інші доходи операційної діяльності	<i>Інші операційні витрати</i> - на дослідження та розробки собівартість реалізованої іноземної валюти собівартість реалізованих виробничих запасів сумнівні та безнадійні борги втрати від операційної курсової різниці втрати від знецінення запасів нестачі і втрати від псування цінностей визнані штрафи, пені, неустойки інші витрати операційної діяльності Адміністративні витрати Витрати на збут
Інша діяльність	
<i>Дохід</i> від участі в капіталі в асоційовані підприємства від спільної діяльності від інвестицій в дочірні підприємства	<i>Витрати</i> від інвестицій в асоційовані підприємства від спільної діяльності від інвестицій в дочірні підприємства
<i>Інші фінансові доходи</i> дивіденди одержані відсотки одержані інші доходи від фінансових операцій	<i>Фінансові витрати</i> відсотки за кредит - інші фінансові витрати
<i>Інші доходи</i> від реалізації фінансових інвестицій від реалізації необоротних активів від реалізації майнових комплексів від неопераційної курсової різниці від безоплатно одержаних активів інші доходи звичайної діяльності	<i>Інші витрати</i> собівартість реалізованих фінансових інвестицій собівартість реалізованих необоротних активів собівартість реалізованих майнових комплексів втрати від неопераційних курсових різниць уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій списання необоротних активів інші витрати звичайної діяльності

Неопераційна діяльність	
<i>Надзвичайні доходи</i> відшкодування збитків від надзвичайних подій інші надзвичайні доходи	<i>Надзвичайні витрати</i> втрати від стихійного лиха втрати від техногенних катастроф і аварій інші надзвичайні витрати

При закритті рахунків доходів і витрат складаються такі облікові записи (табл. 16.15):

Таблиця 16.15

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку
операцій закриття рахунків доходів і витрат
за видами діяльності**

№ з/п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	<i>За операційною діяльністю</i>		
1.	Закриття рахунків доходів від реалізації		
	- готової продукції	701 “Дохід від реалізації готової продукції”	791 “Результат основної діяльності”
	- товарів	701 “Дохід від реалізації товарів”	791 “Результат основної діяльності”
	- робіт, послуг	701 “Дохід від реалізації робіт і послуг”	791 “Результат основної діяльності”
2.	Закриття рахунка вирахувань з доходів	791 “Результат основної діяльності”	704 “Вирахування з доходу”
3.	Закриття рахунків інших операційних доходів	71 “Інший операційний дохід”	791 “Результат основної діяльності”
4.	Закриття рахунків витрат операційної діяльності		
	- виробничої собівартості реалізованої готової продукції	791 “Результат основної діяльності”	901 “Собівартість реалізованої готової продукції”
	- фактичної собівартості реалізованих товарів	791 “Результат основної діяльності”	902 “Собівартість реалізованих товарів”
	- виробничої собівартості реалізованих робіт (наданих послуг)	791 “Результат основної діяльності”	903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”

	- сум визнаних у звітному періоді адміністративних витрат	791 “Результат основної діяльності”	92 “Адміністративні витрати”
	- сум визнаних у звітному періоді витрат на збут	791 “Результат основної діяльності”	93 “Витрати на збут”
	- сум визнаних у звітному періоді інших витрат операційної діяльності	791 “Результат основної діяльності”	94 “Інші витрати операційної діяльності”
	<i>За іншою фінансовою діяльністю</i>		
5.	Закриття рахунків доходів від участі в капіталі	72 “Дохід від участі в капіталі”	792 “Результат фінансових операцій”
6.	Закриття рахунків інших фінансових доходів	73 “Інші фінансові доходи”	792 “Результат фінансових операцій”
7.	Закриття рахунків фінансових витрат	792 “Результат фінансових операцій”	95 “Фінансові витрати”
8.	Закриття рахунків втрат від участі в капіталі	792 “Результат фінансових операцій”	96 “Втрати від участі в капіталі”
	<i>За інвестиційною діяльністю</i>		
9.	Закриття рахунків доходів від інвестиційної діяльності	74 “Інші доходи”	793 “Результат іншої звичайної діяльності”
10.	Закриття рахунків витрат від інвестиційної діяльності	793 “Результат іншої звичайної діяльності”	97 “Інші витрати”
	<i>За надзвичайними подіями</i>		
11.	Списання втрат, отриманих внаслідок надзвичайних подій	794 “Результат надзвичайних подій”	991 “Втрати від стихійного лиха”
12.	Списання доходів, отриманих внаслідок надзвичайних подій	751 “Відшкодування збитків від надзвичайних подій”	794 “Результат надзвичайних подій”
13.	Списання суми податку на прибуток від надзвичайних подій	794 “Результат надзвичайних подій”	982 “Податки на прибуток від надзвичайних подій”

Отримана різниця між підсумком усіх доходів і витрат звітного періоду на рахунку 79 “Фінансові результати” – це сума чистого прибутку або збитку звітного періоду.

При списанні визначеного фінансового результату звітно-го періоду складаються записи :

1. На суму чистого прибутку:

Дебет “Фінансові результати”;

Кредит 44 “Нерозподілені прибутки”.

2. На суму збитку:

Дебет 442 “Непокриті збитки”;

Кредит 79 “Фінансові результати”.

Одержані підприємством нерозподілені прибутки або непокриті збитки відображаються за балансом у складі власного капіталу.

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства та фінансові результати від звичайної діяльності та надзвичайних подій використовується Журнал 6 “Облік доходів і результатів діяльності”. У розділі II Журналу накопичуються дані про окремі складові доходів підприємства.

У *примітках* до фінансової звітності розкривається така інформація про доходи та витрати підприємства:

– облікова політика щодо розкриття доходу за виконаними роботами і наданими послугами;

– розподіл доходів за групами;

– сума доходів за бартерними контрактами;

– частка доходів за бартерними контрактами пов’язаним сторонам

– склад і суму витрат, відображених у статтях “Інші операційні витрати”, “Інші витрати”;

– склад і суму доходів і витрат за кожною надзвичайною подією;

– склад і суму витрат, не включених до звіту про фінансові результати, відображених безпосередньо у складі власного капіталу (крім його вилучень власниками).

Тема 17. Облік власного капіталу та його змін

17.1. Зміст власного капіталу та концепції його збереження

Власний капітал — це частина в активах підприємства, що залишається після погашення його зобов'язань.

На момент створення підприємства власний капітал дорівнює вартості внесених засновниками активів, оцінених за затвердженою ними справедливою вартістю. Використання вкладених активів дозволяє засновникам (власникам) розпочати свою діяльність. Надалі в ході господарської діяльності підприємства розмір власного капіталу постійно змінюється і активи, внесені на дату його створення, ідентифікувати вже неможливо. На розмір власного капіталу впливають наявність та оцінка активів та зобов'язань підприємства. Визначити його можна за основним балансовим рівнянням:

$$\text{АКТИВИ} = \text{ЗОБОВ'ЯЗАННЯ} + \text{КАПІТАЛ}$$

Звідси:

$$\text{КАПІТАЛ} = \text{АКТИВИ} - \text{ЗОБОВ'ЯЗАННЯ}$$

Власний капітал підприємства формується:

- вкладеннями (інвестиціями) власників;
- даруванням майна або коштів фізичними та юридичними особами;
- дооцінкою активів підприємства за умови зростання їх ринкової вартості;
- реінвестуванням нерозподіленого прибутку.

Вкладення власників здійснюються на невизначений період, що часто співпадає з періодом діяльності підприємства. Власниками (учасниками) вноситься зареєстрований капітал, сума якого визначається статутними документами, а також можливе внесення додаткового капіталу. Якщо вартість реалі-

зації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість, а також якщо вартість майна, внесеного в статутний капітал перевищує його справедливу вартість, затверджену засновниками, на підприємстві виникає додатково вкладений капітал.

При даруванні майна або коштів фізичними або юридичними особами, проведенні дооцінки активів та у інших випадках на підприємстві виникає інший додатковий капітал.

За умови, що власники не вилучають наявний нерозподілений прибуток шляхом отримання дивідендів або часток у власності, цей прибуток реінвестується у розвиток підприємства, оскільки вилучення грошових коштів не відбувається.

Розрізняють фінансову та фізичну концепцію капіталу.

За *фінансовою концепцією* капітал є синонімом чистих активів або власного капіталу підприємства.

За *фізичною концепцією* капітал розглядається як продуктивність підприємства (наприклад, в одиницях продукції за день).

За *концепцією збереження фінансового капіталу* прибуток вважається отриманим, якщо сума чистих активів на кінець періоду перевищує суму чистих активів на початок періоду після здійснення будь-яких виплат власникам.

За *концепцією збереження фізичного капіталу* прибуток вважається заробленим, якщо виробнича потужність або продуктивність підприємства на кінець періоду перевищує виробничу потужність на початок періоду після здійснення будь-яких виплат власникам.

Тільки надходження активів понад суми, необхідні для збереження капіталу, вважається прибутком і призводить до зростання власного капіталу. Якщо витрати перевищують доходи, то різниця є чистим збитком і зменшує суму власного капіталу.

Отже, розмір власного капіталу на дату балансу залежить від ефективності діяльності підприємства та вилучень власників.

17.2. Структура власного капіталу

Структура власного капіталу підприємства залежить від форми власності та його виду. Наприклад, для акціонерних товариств чи товариств з обмеженою відповідальністю, за-

снованих на колективній формі власності, створення і поповнення визначеного розміру статутного капіталу є необхідною умовою їх реєстрації в органах державної влади та легітимності проведення діяльності. Підприємство, засноване на приватній власності фізичної особи (приватне підприємство) створює статутний капітал лише за рішенням власника, виходячи з необхідності забезпечення статутної діяльності.

За П(С)БО 2 “Баланс” власний капітал включає такі елементи (рис. 17.1):

- статутний капітал;
- пайовий капітал ;
- додатковий вкладений капітал;
- інший додатковий капітал;
- резервний капітал;
- нерозподілений прибуток.

Зменшують розмір власного капіталу непокритий збиток, неоплачений капітал та вилучений капітал.

Статутний капітал відображає зафіксовану в установчих документах загальну вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

Мінімальний розмір статутного капіталу визначається чинним законодавством для підприємств різної організаційно-правової форми. Наприклад, для акціонерних товариств він складає 1250 мінімальних заробітних плат, для товариств з обмеженою відповідальністю – 100 мінімальних заробітних плат тощо.

Засновники (учасники) можуть вносити у статутний капітал грошові кошти, основні засоби, нематеріальні активи, цінні папери, запаси та інше майно.

Облік статутного капіталу здійснюється на рахунку 40 “Статутний капітал”. За кредитом рахунку відображають зареєстроване в органах виконавчої влади збільшення статутного капіталу, за дебетом – зменшення.

Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним учасником.

Пайовий капітал відображає суму пайових внесків фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності.

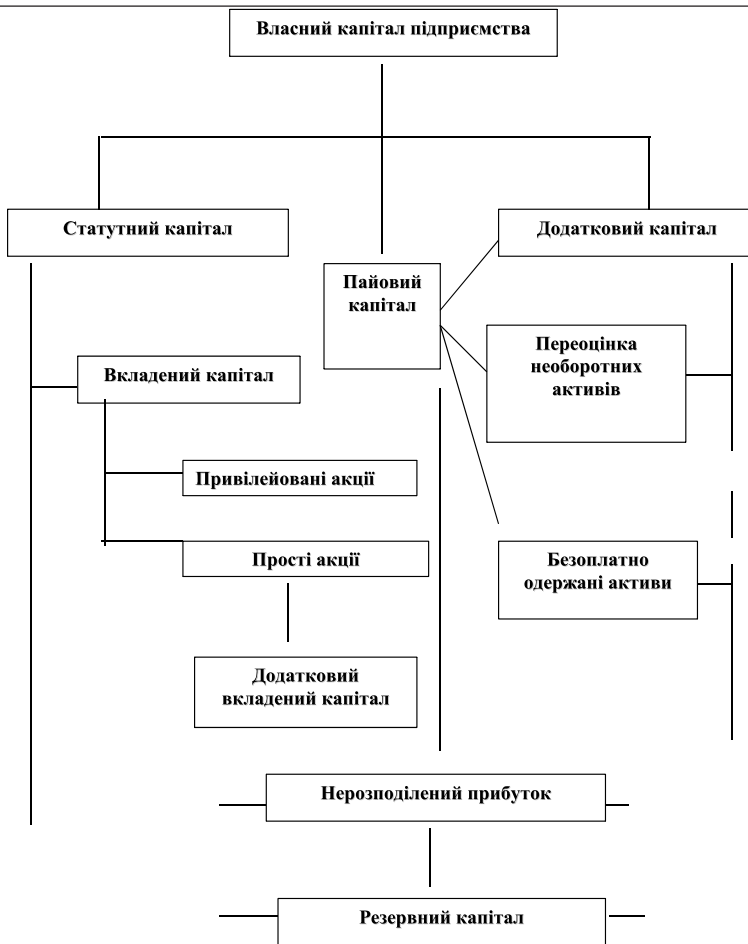


Рис. 17.1. Структура та взаємозв'язок окремих елементів власного капіталу

Прикладом може бути внесення паїв членами колективного сільськогосподарського підприємства, внесення пайових внесків членами житлово-будівельного кооперативу, внесення пайових внесків членами кредитної спілки та інше. Внесення паїв проводиться для здійснення спільної фінансово-господарської діяльності.

Облік пайового капіталу здійснюється на рахунку 41 “Пайовий капітал”. На кредиті рахунка 41 відображається надходження пайового капіталу, на дебеті – вибуття.

Аналітичний облік пайового капіталу ведеться за видами капіталу та за власниками.

Додатковий вкладений капітал найчастіше виникає в акціонерних товариствах. Він є тією сумою, на яку вартість розміщення акцій перевищує їхню номінальну вартість. *Емісійний дохід* виникає лише у випадку, якщо вартість первинного розміщення акцій перевищує їх номінальну вартість. Усі випадки подальшого їх обертання розглядаються як продаж. Для інших видів підприємств додатковий вкладений капітал – це будь-яке перевищення вартості внесків засновників понад зареєстровану суму, а також будь-які незареєстровані в установчих документах внески власників у підприємство.

Облік додатково вкладеного капіталу здійснюється на рахунку 42 “Додатковий капітал” та на субрахунках: 421 “Емісійний дохід”, 422 “Інший вкладений капітал”.

Інший додатковий капітал включає суму дооцінки необоротних активів, вартість активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу.

Облік іншого додаткового капіталу здійснюється також на рахунку 40 “Додатковий капітал”, але на інших субрахунках :

423 – “Дооцінка активів” (дооцінка необоротних активів у випадках, передбачених чинним законодавством);

424 – “Безоплатно одержані необоротні активи” (вартість активів, безоплатно одержаних від інших осіб без умови їх повернення);

425 – “Інший додатковий капітал” (майно житлово-комунального господарства та соціальної сфери, не передане на баланс муніципалітету та ін.).

На кредиті субрахунків показується збільшення названого майна чи дооцінки, а на дебеті – його вибуття чи використання.

Резервний капітал складається із суми резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Мінімальний розмір резервного капіталу, передбачений чинним законодавством, складає 25 % статутного капіталу. Підприємство може передбачити в установчих документах створення більшого розміру резервного фонду. Резервний капітал використовується для покриття непередбачуваних збитків підприємства. Для обліку резервного капіталу використовується рахунок 43 “Резервний капітал”. За кредитом цього рахунка відображається формування резервів, а за дебетом – їх використання. Залишок даного рахунка відображає суму невикористаного резервного капіталу на звітну дату.

Нерозподілений прибуток – це сума прибутку, реінвестована у підприємство. Він визначається як сума чистого прибутку, що залишається у підприємства після поповнення статутного капіталу, резервного фонду, нарахування дивідендів та проведення інших виплат власникам.

За умови неефективної господарської діяльності підприємства та здійснення значних вилучень власниками підприємство може мати непокриті збитки, що зменшують розмір власного капіталу.

Облік нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) ведеться на рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” відповідно на субрахунках: прибуток – 441 “Прибуток нерозподілений”, збиток – 442 “Непокриті збитки”. За кредитом рахунка 44 відображається збільшення прибутків, за дебетом – отримані збитки та використання прибутку.

Неоплачений капітал – це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу підприємства, які вони зобов’язалися здійснити на момент створення підприємства. Для реєстрації підприємства, наприклад товариства з обмеженою відповідальністю, необхідно утворити статутний капітал, і на дату його створення слід внести грошима 30% суми, визначеної установчими документами на спеціально відкритий в банку тимчасовий рахунок. Невнесена засновниками сума коштів або майно, яке вони зобов’язались передати у статутний капітал, визнається їх заборгованістю перед товариством і відображається у складі неоплаченого капіталу.

Після державної реєстрації підприємства засновники повинні в період до одного року погасити заборгованість за внесками до статутного капіталу. Для узагальнення інформації

про розмір заборгованості засновників та її зміни використовується рахунок 46 “Неоплачений капітал”. За дебетом цього рахунка облічується заборгованість засновників товариства за внесками до капіталу підприємства, а за кредитом — погашення заборгованості.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) товариства.

Вилучений капітал відображає фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Акціонерне товариство може здійснювати викуп акцій власної емісії за ринковою, номінальною чи іншою вартістю для перепродажу чи анулювання. Якщо викуплені акції повторно не розміщуються в період до 12 міс., товариство зобов’язане їх анулювати. Анулювання акцій може здійснюватись для зменшення кількості випущених акцій, розміру статутного капіталу та з іншою метою.

Облік вилученого капіталу ведеться на рахунку 45 “Вилучений капітал”. За дебетом цього рахунка відображається фактична собівартість викуплених акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у засновників, а за кредитом — вартість анульованих або перепроданих акцій чи часток.

Непокриті збитки, неоплачений капітал, вилучений капітал зменшують розмір власного капіталу підприємства.

17.3. Облік статутного капіталу в акціонерних товариствах

Облік формування статутного капіталу

Для створення товариства засновники повинні оголосити свої наміри. Для цього збираються установчі збори засновників (акціонерів), на яких приймається рішення про створення товариства, затверджуються установчі документи. Якщо товариство створюється у вигляді акціонерного, засновники повинні здійснити підписку на акції.

Акціонерне товариство — це товариство, яке має статутний капітал, поділений на визначену кількість акцій рівної номінальної вартості, і несе відповідальність за зобов’язаннями тільки своїм майном.

Акціонерні товариства можуть бути двох типів:

– відкриті акціонерні товариства (ВАТ), акції яких розповсюджуються шляхом відкритої підписки та можуть вільно обертатись на фондовій біржі;

– закриті акціонерні товариства (ЗАТ), акції яких розповсюджуються лише серед засновників та не можуть вільно обертатись на фондовій біржі.

На момент створення акціонерного товариства його статутний капітал не може бути менший 1250 мінімальних заробітних плат, що дає можливість забезпечити здійснення статутної діяльності товариства. В обліку та звітності відображається сума зареєстрованого статутного капіталу. Який (власники) акціонери зобов'язались поповнити шляхом внесення коштів або майна.

Сума зареєстрованого статутного капіталу відображається в бухгалтерському обліку записами:

Дебет 46 “Неоплачений капітал”;

Кредит 40 “Статутний капітал”.

До статутного капіталу активи вносяться за справедливою вартістю, погодженою засновниками.

На суму внесених активів в бухгалтерському обліку складається запис:

Дебет 10 “Основні засоби”;

Дебет 12 “Нематеріальні активи”;

Дебет 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”;

Дебет 20 “Виробничі запаси”;

Дебет 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;

Дебет 30 “Каса”;

Дебет 31 “Рахунки в банках”;

Дебет 35 “Поточні фінансові інвестиції”.

Інше майно;

Кредит 46 “Неоплачений капітал”.

Акція – це цінний папір без визначеного строку обігу, який засвідчує дольову участь у статутному капіталі акціонерного товариства, підтверджує членство в акціонерному товаристві та право на участь в управлінні ним; дає право його власникові на одержання частину прибутку у вигляді дивіденду, а також право на участь у розподілі майна при ліквідації акціонерного товариства.

В обмін на внесені активи власники (акціонери) можуть отримувати акції (сертифікати акцій). Дозвіл на випуск (емісію) акцій підприємствам надається Комісією з цінних паперів та фондового ринку.

За формами випуску акції поділяються на *документарні і бездокументарні*. При документарній формі випуску оформляється цінний папір – сертифікат акцій, при бездокументарній – випуск оформляється глобальним сертифікатом, який передається на зберігання депозитарію.

За категоріями акції поділяються на прості та привілейовані. *Прості акції* дають право утримувачам на участь в управлінні підприємством, на розподіл прибутку після виплати дивідендів за привілейованими акціями та на участь в розподілі майна при ліквідації товариства. *Привілейовані акції* надають утримувачам переважне право на отримання дивідендів та на отримання частки майна при ліквідації товариства, однак не дають права на участь в управлінні товариством.

Привілейовані акції, які випускаються в Україні, можуть бути конвертованими та відкличними.

Привілейовані акції будуть конвертованими, якщо за умовами емісії їх можна гарантовано обміняти на прості за визначеним коефіцієнтом. Відкличні привілейовані акції дозволяють акціонерам отримати не лише гарантований розмір дивідендів, але і прибуток у вигляді курсової різниці

До статутного капіталу акції вносяться за номінальною вартістю незалежно від ціни розміщення (продажу). Даний вид оцінки акцій наближений до їх реальної вартості лише на момент створення товариства. Надалі ж у процесі господарської діяльності товариства, як правило, відбуваються зміни в сумі власного капіталу, які призводять до значних відхилень їх облікової оцінки від номіналу. Ринкова ж оцінка акцій у більшості випадків відрізняється як від номінальної, так і від облікової. Тому надалі оцінка акцій за номінальною вартістю використовується лише для визначення часток власників (акціонерів) у статутному капіталі товариства. Якщо розміщення акцій було здійснене за ціною, вищою від номінальної вартості, то при цьому виникає емісійний дохід.

Акції акціонерного товариства можуть розміщуватись шляхом відкритої підписки у ВАТ або шляхом розподілу акцій між засновниками (ЗАТ).

Для створення акціонерного товариства необхідно здійснити такі організаційні кроки:

– зробити повідомлення про намір створити акціонерне товариство;

– здійснити підписку на акції;

– провести установчі збори;

– здійснити державну реєстрацію акціонерного товариства.

Якщо передбачається частину акцій розмістити шляхом відкритого продажу, необхідно також подати органу реєстрації інформацію про випуск цих цінних паперів, яка підлягає обов'язковому опублікуванню в офіційних виданнях. Засновники повинні утримувати в даному випадку акцій не менше 25 % статутного капіталу в період до двох років. Строк відкритої підписки на акції не перевищує 6 місяців.

До статутного капіталу оплачені акції відносяться за номінальною вартістю незалежно від ціни первинного розміщення. Перевищення ціни продажу акцій над їх номінальною вартістю призводить до виникнення емісійного доходу, який збільшує додатково вкладений капітал. Якщо акції продаються за ціною, нижчою від номінальної вартості, то на різницю між номіналом та ціною продажу зменшується емісійний дохід (при його наявності) або нерозподілений прибуток (зростають нерозподілені збитки).

Приклад. Акціонерним товариством “Мрія” було випущено в обіг 50 000 простих акцій номінальною вартістю 10 грн. Акції були розміщені таким чином: 20 000 шт. за 12 грн., 10 000 шт. за 14 грн., 5000 шт. за 10 грн., 20 000 шт. за 9 грн.

В бухгалтерському обліку наведені операції оформляються такими записами, грн.:

1. На вартість зареєстрованого статутного капіталу:

Дебет 46 “Неоплачений капітал” 500 000

Кредит 40 “Статутний капітал” 500 000

2. На суму розміщення акцій за різною вартістю:

Дебет 311 “Поточні рахунки в банках в національній валюті” 240 000

Кредит 46 “Неоплачений капітал” 200 000

Кредит 421 “Емісійний дохід” 40 000

Дебет 311 “Поточні рахунки в банках в національній валюті” 140 000

Кредит 46 “Неоплачений капітал”	100 000
Кредит 421 “Емісійний дохід”	40 000
Дебет 311 “Поточні рахунки в банках в національній валюті”	180 000
Дебет 421 “Емісійний дохід”	20 000
Кредит 46 “Неоплачений капітал”	200 000
По завершенні розміщення акцій отримуємо такі залишки на рахунках бухгалтерського обліку, грн.:	
Дебет 311 “Поточні рахунки в банках в національній валюті”	560 000
	106 000
Дебет 421 “Емісійний дохід”	60 000
Кредит 40 “Статутний капітал”	500 000
Кредит 46 “Неоплачений капітал”	0

При продажі акцій за ціною, нижчою від номінальної вартості, вважається, що вони будуть реалізовані зі знижкою, яка покривається за рахунок емісійного доходу. Якщо рахунок емісійного доходу не має залишку, то різниця між вартістю продажу і номінальною вартістю акцій відноситься за рахунок нерозподіленого прибутку.

Приклад. Товариством “Прилад” реалізовано 1000 акцій власної емісії за 8 000 грн. при номінальній вартості акції 10 грн. Залишку на рахунку 421 “Емісійний дохід” немає. Після завершення операції в обліку проводяться записи, грн.:

Дебет 311 “Поточні рахунки в банках в національній валюті”	8 000
Дебет 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”	2 000
Кредит 46 “Неоплачений капітал”	10 000

За умови, що всі акції акціонерного товариства розподіляються між засновниками, вони повинні до дати установчих зборів викупити не менше 50 % номінальної вартості акцій.

При непроведенні акціонерами своєчасно і в необхідних розмірах підписки на акції, несвоечасній оплаті за акції, на які акціонери підписалися, невиконанні умов передплати та в ряді інших випадків, що призводять до порушення чинного законодавства та визначених умов емісії акціонерам, що вже провели оплату за акції, повертаються суми здійсненої оплати, а також завданих збитків.

При поверненні грошових коштів чи інших активів складаються такі облікові записи:

Дебет 68 “Розрахунки за іншими операціями”;

Кредит 30 “Каса”;

Кредит 31 “Рахунки в банках”;

Кредит 10 “Основні засоби”;

Кредит рахунків інших внесених активів.

Частка кожного акціонера в статутному капіталі товариства залежить від кількості придбаних акцій та загальної кількості акцій в обігу. Ціна продажу акцій не впливає на розмір частки акціонера. Акціонерне товариство не зобов’язане викупляти попередньо розміщені акції в акціонерів, хоча такої заборони не існує. Акціонер може самостійно продати ці акції на вторинному ринку за ринковою вартістю на дату продажу.

Облік змін статутного капіталу акціонерного товариства

Зміни статутного капіталу можливі за рішенням загальних зборів учасників (акціонерів) у випадках, передбачених реєстраційними документами і за рішенням правління. У всіх випадках зміни статутного капіталу слід внести зміни в реєстраційні документи. Порядок їх здійснення в акціонерних товариствах регулюється “Положенням про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного фонду акціонерного товариства”, затвердженим рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку № 44 від 08.04.1998 р.

Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства може здійснюватись за такими напрямками:

- випуск нових акцій;
- зростання номінальної вартості акції;
- обмін облігацій на акції.

Порядок відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку розглянемо нижче.

А. Шляхом випуску нових акцій. При цьому можуть виникати такі бухгалтерські записи:

1. На суму додаткової емісії :

Дебет 46 “Неоплачений капітал”;

Кредит 40 “Статутний капітал”;

2. При внесенні майна новими акціонерами:

Дебет (рахунки майна);

Кредит 46 “Неоплачений капітал”.

3. За рахунок індексації основних засобів:

Дебет 423 “Дооцінка активів”;

Кредит 46 “Неоплачений капітал”.

4. За рахунок нерозподіленого прибутку:

Дебет 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”;

Кредит 46 “Неоплачений капітал”.

Б. Шляхом зростання номінальної вартості акцій. Бухгалтерські записи в даному випадку матимуть вигляд:

1. На загальну суму зростання номінальної вартості акцій:

Дебет 46 “Неоплачений капітал”;

Кредит 40 “Статутний капітал”.

3. За рахунок індексації основних засобів:

Дебет 423 “Дооцінка активів”;

Кредит 46 “Неоплачений капітал”.

4. За рахунок нерозподіленого прибутку :

Дебет 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”;

Кредит 46 “Неоплачений капітал”.

В. Шляхом обміну акцій на облігації. У бухгалтерському обліку формуються записи:

1. На загальну суму зростання статутного капіталу:

Дебет 46 “Неоплачений капітал”;

Кредит 40 “Статутний капітал”;

2. При обміні облігацій на акції:

Дебет 521 “Зобов’язання за облігаціями”;

Кредит 46 “Неоплачений капітал”.

Рішення про зменшення статутного капіталу акціонерного товариства приймається аналогічно, як і про його збільшення. Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства може здійснюватись за такими напрямками:

– зменшення кількості акцій в обігу;

– зменшення номінальної вартості акцій;

А. Зменшення кількості акцій в обігу відбувається шляхом викупу їх товариством у власників та анулювання. При цьому будуть такі бухгалтерські записи:

1. Вкуп акцій у акціонерів за ціною придбання:

Дебет 451 “Вилучені акції”;

Кредит 311 “Поточні рахунки в банках в національній валюті”.

2. Анулювання викуплених акцій супроводжуються бухгалтерським записом:

Дебет 40 “Статутний капітал”;

Кредит 451 “Вилучені акції”.

При перевищенні ціни придбання номінальної вартості здійснюється запис:

Дебет 421 “Емісійний дохід”;

Кредит 451 “Вилучені акції”.

Б. Шляхом зменшення номінальної вартості акцій. При цьому кількість акцій в обігу не зменшується. Акціонери при зменшенні номінальної вартості акцій мають право на відшкодування втрат від їх знецінення. При зменшенні номінальної вартості акцій у бухгалтерському обліку складається запис:

Дебет 40 “Статутний капітал”;

Кредит 672 “Розрахунки з учасниками за іншими виплатами”.

При компенсації акціонерам втрат складають запис:

Дебет 672 “Розрахунки з учасниками за іншими виплатами”;

Кредит 301 “Каса в національній валюті”;

Кредит 311 “Поточні рахунки в банках в національній валюті”.

17.4. Особливості обліку статутного капіталу у товариствах з обмеженою відповідальністю

У товаристві з обмеженою відповідальністю (ТОВ) капітал формується внесками учасників, розмір і частки яких (у відсотках) визначені в зареєстрованому Статуті. Розмір статутного капіталу новоствореного ТОВ не повинен бути менший 100 мінімальних заробітних плат на момент його створення. Обов’язковою умовою реєстрації такого товариства є внесення засновниками грошовими коштами не менше 30 % визначеного засновниками статутного капіталу. Внесена засновниками частка дає право на отримання дивідендів, отримання частини майна при виході учасника, на розподіл майна

при ліквідації товариства. Виплати дивідендів і майна здійснюються пропорційно до розміру внесених часток. У межах своїх вкладів до статутного капіталу засновники несуть відповідальність за зобов'язаннями товариства.

Учасники можуть вносити внески в статутний капітал таким майном:

- грошовими коштами та їх еквівалентами;
- довгостроковими цінними паперами;
- необоротними та оборотними матеріальними активами;
- нематеріальними активами.

Не дозволяється формувати статутний капітал бюджетними коштами, позиками, вексями.

Облік статутного капіталу розпочинається з дня реєстрації підприємства в Єдиному Державному реєстрі суб'єктів підприємницької діяльності та завершується у день його вилучення з реєстру.

При формуванні статутного капіталу ТОВ в бухгалтерському обліку здійснюються такі записи:

1. На суму зареєстрованого статутного капіталу:

Дебет 46 “Неоплачений капітал”;

Кредит 40 “Статутний капітал”.

2. На внесення 30% зареєстрованого статутного капіталу грошовим коштами:

Дебет 311 “Поточні рахунки в банках в національній валюті”;

Кредит 46 “Неоплачений капітал”;

3. Поповнення засновниками статутного капіталу після реєстрації ТОВ:

Дебет 10 “Основні засоби”;

Дебет 12 “Нематеріальні активи”;

Дебет 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”;

Дебет 20 “Виробничі запаси”;

Дебет 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;

Дебет 30 “Каса”;

Дебет 31 “Рахунки в банках”;

Дебет 35 “Поточні фінансові інвестиції”;

Інше майно;

Кредит 46 “Неоплачений капітал”.

Внесення майна засновниками товариства з обмеженою відповідальністю до суми, визначеної в реєстраційних документах, повинне завершитись у період до 1 року з дня реєстрації. Майно вноситься до статутного капіталу за справедливою вартістю, узгодженою засновниками.

У товариствах з обмеженою відповідальністю збільшення або зменшення статутного капіталу відбувається при збільшенні кількості або вибутті учасників. Перереєстрація статутного капіталу у даному випадку, як і в інших випадках зміни статутного капіталу, є обов'язковою.

17.5. Формування та зміни інших елементів власного капіталу

Облік резервного капіталу

Резервний капітал формується в розмірі 25 % статутного капіталу, якщо інше не передбачено статутними документами. Джерелом формування резервного капіталу є нерозподілений прибуток, який використовується на його поповнення в розмірі не менше 5 % прибутку після оподаткування.

Для обліку резервного капіталу використовується рахунок 43 “Резервний капітал”. За кредитом цього рахунка відображається створення резервів, за дебетом – їх використання. Кредитовий залишок рахунка показує наявність резервного капіталу на кінець звітної періоду.

Аналітичний облік резервного капіталу здійснюється за його видами, джерелами утворення та напрямками використання.

При формуванні резервного капіталу складається бухгалтерський запис:

Дебет 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”;
Кредит 43 “Резервний капітал”.

Резервний капітал використовується на погашення непередбачуваних збитків та втрат підприємства, нарахування дивідендів за привілейованими акціями у випадку недостатності нерозподіленого прибутку, покритті збитків при його ліквідації.

При використанні резервного капіталу на покриття непередбачуваних збитків роблять запис:

Дебет 43 “Резервний капітал”;

Кредит 442 “Непокриті збитки”;

На виплату дивідендів за привілейованими акціями буде проведений запис:

Дебет 43 “Резервний капітал”;

Кредит 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”.

Облік додаткового капіталу

Для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про суми дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів та вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, використовується рахунок 42 “Додатковий капітал”.

За кредитом рахунку 42 “Додатковий капітал” відображається збільшення додаткового капіталу, за дебетом – його зменшення.

Рахунок 42 “Додатковий капітал” має такі субрахунки:

421 “Емісійний дохід”;

422 “Інший вкладений капітал”;

423 “Дооцінка активів”;

424 “Безоплатно одержані необоротні активи”;

425 “Інший додатковий капітал”.

На субрахунку 421 “Емісійний дохід” відображається різниця між продажною і номінальною вартістю первісно розмішених акцій.

Емісійний дохід виникає лише у випадку перевищення ціни продажу акцій над їх номінальною вартістю.

При виникненні емісійного доходу внаслідок відкритого первісного розміщення акцій складається запис:

Дебет 31 “Рахунки в банках”;

Кредит “Неоплачений капітал”;

Кредит 421 “Емісійний дохід”.

Емісійний дохід може бути використаний лише для погашення негативної різниці, яка виникає під час продажу акцій за ціною, нижчою від їх номінальної вартості, і не підлягає розподілу між акціонерами (засновниками) товариства.

На субрахунку 422 “Інший вкладений капітал” обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу.

На субрахунку 423 “Дооцінка активів” відображається сума дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності.

При проведенні дооцінки необоротних активів роблять запис:

Дебет 10 “Основні засоби”;
Дебет 11 “Інші необоротні матеріальні активи”;
Дебет 12 “Нематеріальні активи”;
Кредит 423 “Дооцінка активів”.

При проведенні уцінки в межах попередньо проведеної дооцінки необоротних активів на рахунках обліку відображається зменшення власного капіталу, що виник внаслідок дооцінки:

Дебет 423 “Дооцінка активів”;
Кредит 10 “Основні засоби”;
Кредит 11 “Інші необоротні матеріальні активи”;
Кредит 12 “Нематеріальні активи”.

На субрахунку 424 “Безоплатно одержані необоротні активи” відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об’єктів необоротних активів (окрім землі) і при вибутті таких активів і землі.

Безоплатне отримання майна відображається таким бухгалтерським записом:

Дебет 10 “Основні засоби”;
Дебет 12 “Нематеріальні активи”;
Дебет 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”;
Кредит 424 “Безоплатно одержані необоротні активи”.

Зменшення власного капіталу, що виник внаслідок безоплатного одержання необоротних активів відбувається шляхом нарахування амортизації за безкоштовно одержаними необоротними активами:

Дебет “Відповідний рахунок витрат 9 класу”;

Кредит 13 “Знос необоротних активів”.

Одночасно:

Дебет 424 “Безоплатно одержані необоротні активи”;

Кредит “Дохід від безоплатно одержаних активів”.

На субрахунку 425 “Інший додатковий капітал” обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків.

Облік нерозподіленого прибутку

Нерозподілений прибуток – це частина чистого прибутку, яка залишається після всіх його вилучень, що здійснюються за рішенням власників.

Утворення нерозподіленого прибутку супроводжується бухгалтерським записом:

Дебет 791 “Результат основної діяльності”;

Дебет 792 “Результат фінансових операцій”;

Дебет 793 “Результат іншої звичайної діяльності”;

Дебет 794 “Результат від надзвичайних подій”;

Кредит 441 “Нерозподілений прибуток”.

Облік нерозподіленого прибутку ведеться на рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. На цьому рахунку ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом – збитки та використання прибутку.

Рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” має такі субрахунки:

441 “Прибуток нерозподілений”;

442 “Непокриті збитки”;

443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”;

На субрахунку 441 “Прибуток нерозподілений” відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 442 “Непокриті збитки” відображаються непокриті збитки. Їх списання здійснюються за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

На субрахунку 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” відображаються розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді. Сальдо на цьому субрахунку у кінці року закривається у кореспонденції із субрахунками 441 та/або 442 з виведенням сальдо на одному з цих субрахунків.

Виправлення помилок за минулий рік, що виявлені в поточному році, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” відображається кореспонденцією рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” з рахунками бухгалтерського обліку відповідних об’єктів класів 1-6.

Нерозподілений прибуток може бути використаний :

- на поповнення статутного капіталу;
- на поповнення резервного капіталу;
- на виплати дивідендів акціонерам (учасникам);
- на інші потреби.

При поповненні статутного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку складаються такі облікові записи:

1. На суму зареєстрованого збільшення статутного капіталу:

Дебет 46 “Неоплачений капітал”;

Кредит 40 “Статутний капітал”.

2. При погашенні заборгованості:

Дебет 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”;

Кредит 46 “Неоплачений капітал”.

Дивіденди – це частина чистого прибутку, яка виплачується акціонерам (учасникам) відповідно до їх часток у статутному капіталі підприємства. Рішення про виплату дивідендів та загальну суму нарахування дивідендів приймається загальними зборами акціонерів (учасників). Нарухування дивідендів здійснюється кожному акціонерові (учасникові) залежно від його частки в статутному капіталі підприємства.

В бухгалтерському обліку такі операції відображаються записом:

1. Розподіл частини чистого прибутку для виплати дивідендів :

Дебет 441 “Прибуток розподілений”;

Кредит 443 “Прибуток, використаний у звітному році”.

2. При нарахуванні дивідендів :

Дебет 443 “Прибуток, використаний у звітному році”;

Кредит 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”;

Кредит 641 “Розрахунки за податками” (субрахунок прибуткового податку на доходи громадян).

Нарахування дивідендів за простими акціями здійснюється лише за наявності нерозподіленого прибутку. Нарахування дивідендів за привілейованими акціями здійснюється за рахунок нерозподіленого прибутку, при його відсутності – за рахунок резервного фонду.

Для визначення суми нерозподіленого прибутку на кінець звітного періоду використовується алгоритм (Рис. 17.2.):

Нерозподілений прибуток на початок звітного періоду (баланс, ряд. 350)
+
Чистий прибуток звітного періоду (ряд. 220 звіту про фінансові результати)
=
Прибуток до розподілу та виплати дивідендів
–
Використання прибутку на поповнення резервного капіталу
–
Дивіденди, нараховані акціонерам (учасникам)
–
Використання прибутку на поповнення статутного капіталу
–
Інше використання прибутку (нарахування дивідендів за привілейованими акціями, виправлення помилок попередніх звітних періодів тощо)
=
Нерозподілений прибуток на кінець звітного періоду

Рис. 17.2. Порядок визначення нерозподіленого прибутку на кінець звітного періоду

Нарахування дивідендів та використання прибутку на поповнення статутного капіталу здійснюється лише за рішенням загальних зборів акціонерів (учасників) товариства.

Нерозподілений прибуток на кінець звітного періоду реінвестується у розширення виробництва.

При неефективній роботі підприємства фінансовим результатом його діяльності у звітному періоді та у попередніх облікових періодах може бути збиток. Внаслідок цього у складі власного капіталу відображаються непокриті збитки, які відображаються за дебетом рахунка 442 “Непокриті збитки”. Непокриті збитки зменшують загальну вартість власного капіталу.

Облік вилученого капіталу

Вилучення капіталу у товариствах відбувається шляхом викупу ним в акціонерів (учасників) акцій власної емісії або часток. Викуп акцій або часток відбувається з метою їх перепродажу, розповсюдження серед працівників або анулювання. Усі перелічені операції повинні відбуватися в період до одного року з дати викупу.

Викуплені акції (частки) відображаються на балансі за собівартістю придбання, яка може відрізнятись від їх балансової вартості. Облік викуплених акцій власної емісії (часток) відображається на рахунку 45 “Вилучений капітал”. За дебетом даного рахунка відображається собівартість придбаних акцій (часток), за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій (часток). Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (часток).

При викупі товариством акцій (часток) складається запис:
Дебет 45 “Вилучений капітал”;

Кредит 672 “Розрахунки за іншими виплатами”.

При виплаті власникам коштів за продані ними акції (частки) складається запис:

Дебет 672 “Розрахунки за іншими виплатами”;

Кредит 30 “Каса”;

Кредит 31 “Рахунки в банках”.

При повторному розміщенні акцій складається запис:

Дебет 30 “Каса”;

Дебет 31 “Рахунки в банках”;

Кредит 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

Ціна повторного розміщення акцій (часток) може відрізнятись від ціни їх придбання товариством.

При перевищенні ціни розміщення акцій (часток) над собівартістю придбання складається запис:

Дебет 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”;

Кредит 425 “Інший додатковий капітал”.

При продажу акцій (часток) за ціною, нижчою від собівартості придбання використовується емісійний дохід, а при його відсутності – нерозподілений прибуток. При цьому складається запис:

Дебет 421 “Емісійний дохід”;

Дебет 425 “Інший додатковий капітал”;

Дебет 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”;

Кредит 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

Операції анулювання акцій та їх розміщення серед працівників відображаються в обліку аналогічно

Тема 18. Облік податку на прибуток

18.1 Зміст та необхідність визначення облікового та податкового податку на прибуток

За вимогами П(С)БО 17 “Податок на прибуток” підприємства України повинні визначати тимчасові різниці, що виникають через відмінності в оцінках активів чи зобов’язань за даними фінансової звітності та податковою базою. Підприємства можуть визначати їх *щоквартально*, визнаючи при цьому у проміжній звітності відстрочені податкові активи або відстрочені податкові зобов’язання. П(С)БО 17 “Податок на прибуток” дозволяє також визначати їх *лише при складанні річної фінансової звітності*. У такому випадку при складанні проміжної (квартальної) звітності відстрочені податкові активи або зобов’язання не визначаються. У звіті про фінансові результати у статті “Податок на прибуток від звичайної діяльності” відображається сума поточного податку на прибуток (визначеного за податковим законодавством).

Різниці, що виникають, можуть бути анульовані в майбутніх періодах або такими, що не анулюються. Якщо їх анулювання неможливе в наступних облікових періодах, то такі різниці не враховуються при визначенні відстрочених податкових активів чи зобов’язань. Прикладом таких різниць можуть бути штрафи, пені, неустойки сплачені (нараховані). В бухгалтерському обліку вони відносяться до складу інших операційних витрат, зменшуючи обліковий прибуток, при визначенні податкової бази розрахунку цього податку не враховуються у складі валових витрат. Якщо на підприємстві суми нарахованого облікового і податкового прибутку відрізняються через наявність постійних різниць і тимчасових різниць у звітному періоді немає, то у статті “Податок на прибуток від

звичайної діяльності” звіту про фінансові результати відображається сума поточного податку на прибуток.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов’язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності визначено П(С)БО 17 “Податок на прибуток”. У П(С)БО 17 визначено зміст понять облікового та податкового прибутку.

Обліковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у звіті про фінансові результати за звітний період.

Податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку) визначена за податковим законодавством об’єктом оподаткування за звітний період.

Сума податкового прибутку або збитку нараховується, виходячи з податкової бази. Податкова база активу і зобов’язання – оцінка активу і зобов’язання, яка використовується з метою оподаткування цього активу і зобов’язання при визначенні податку на прибуток.

Між обліковим і податковим прибутками (збитками) визначають постійні та тимчасові різниці.

Постійною вважається різниця між податковим прибутком (збитком) за певний період, що виникає в поточному звітному періоді і не анулюється в наступних звітних періодах.

Тимчасовою є різниця між оцінкою активу або зобов’язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов’язання відповідно. Тимчасова різниця може призводити до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах.

Порядок оподаткування податкового прибутку (збитку) визначається Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.94 р. №334/94-ВР у редакції Закону України від 22.05.97 р. №238/97-ВР (зі змінами і доповненнями), (далі Закон).

За ст. 3.1. цього Закону об’єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат і амортизаційних відрахувань.

Валовий дохід – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) платни-

ком податку протягом звітнього періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі.

Валові витрати — сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальних формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які купуються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Амортизація основних фондів і нематеріальних активів — поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах визначених норм амортизаційних відрахувань.

Доходи та витрати в бухгалтерському обліку визнаються за принципом нарахування, за яким результати господарських операцій визнаються і відображаються тоді, коли вони відбуваються незалежно від руху грошових коштів. Принцип нарахування використовується одночасно з *принципом відповідності*, за яким витрати визнаються і у звіті про фінансові результати на основі прямого зв'язку з визнаними у даному звітному періоді доходами.

Датою збільшення валових доходів чи витрат вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбудеться будь-яка з подій, що сталася раніше:

— дата списання коштів з банківських рахунків платника податку;

— дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) — дата фактичного отримання платником податку робіт (послуг).

18.2. Зміст та види податкових різниць

У зв'язку з відмінностями облікової політики, що використовується для бухгалтерського обліку і вимогами законодавства про оподаткування можливе виникнення податкових різниць через такі причини (рис. 18.1).

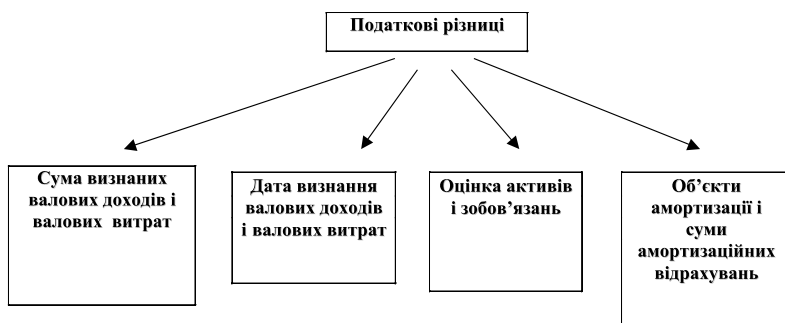


Рис. 18.1. Умови виникнення податкових різниць

Податкові різниці залежно від умов погашення можна поділити на такі види:

1. постійні;
2. тимчасові.

Постійні податкові різниці при визначенні відстрочених податкових активів чи зобов'язань не враховуються.

Тимчасові податкові різниці в свою чергу поділяються на такі групи:

- а) тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню;
- б) тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню.

Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню, призводять до виникнення відстроченого податкового активу. Вони виникають за умови, коли обліковий прибуток менший за податковий через одну з причин:

- дохід в бухгалтерському обліку тимчасово менший від валового доходу;
- витрати в бухгалтерському обліку тимчасово перевищують валові витрати.

Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню та є наслідком інвестицій в дочірні, асоційовані та спільні підприємства, визнаються відстроченим податковим активом за таких умов:

- анулювання тимчасових різниць протягом дванадцяти місяців з дати балансу;
- очікування податкового прибутку, достатнього для списання тимчасової різниці.

Відстрочений податковий актив слід визнавати для перенесення на подальші періоди невикористаних податкових збитків у тих випадках, якщо є імовірність отримання за цими ж операціями майбутнього оподатковуваного прибутку. Якщо за окремими операціями немає імовірності отримання майбутнього оподатковуваного прибутку, відстрочений податковий актив не визнається.

Відстрочений податковий актив не визнається, якщо він виникає внаслідок :

а) негативного гудвілу, який виникає внаслідок об'єднання підприємств згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 “Об'єднання підприємств”;

б) первісного визнання активу або зобов'язання в результаті господарських операцій (крім об'єднання підприємств), які не впливають на обліковий та податковий прибуток (збиток).

При визнанні відстроченого податкового зобов'язання основним є те, що його балансова вартість буде компенсована у майбутніх періодах шляхом вибуття з підприємства ресурсів, що втілюють економічні вигоди.

Відстрочене податкове зобов'язання не визнається, якщо воно виникає внаслідок:

а) гудвілу, якщо його амортизація податковим законодавством не передбачена;

б) первісного вибуття активу або зобов'язання в результаті господарських операцій (крім об'єднання підприємств) які не впливають на обліковий і податковий прибуток (збиток).

Порядок визначення податкових різниць

1. Сума поточного податку на прибуток (за декларацією) – 2580 тис. грн.

2. Залишок на кінець року за авансами отримали – 150 тис. грн.

3. Залишок на кінець року по авансах виданих – 400 тис. грн.

4. Резерв сумнівних боргів – 230 тис. грн.

5. Фінансовий результат (ф. №2) – 7266 тис. грн.

Для розрахунків використовуємо ставку податку на прибуток 30 %. З 01.01.04. ставка податку на прибуток складає 25 %.

Порядок розрахунку, тис. грн.:

$$150 \times 30\% = 45$$

$$400 \times 30\% = 120$$

$$230 \times 30\% = 69$$

120 – 45 – 69 = 6 тис. грн. – відстрочене податкове зобов'язання.

Поточний податок на прибуток та податкові різниці відображаються на рахунках бухгалтерського облїку таким чином (табл. 18.1.).

Таблиця 18.1

Відображення на рахунках бухгалтерського облїку операцій визнання відстрочених податкових активів та зобов'язань

№ з/п.	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
1.	Нараховане зобов'язання з поточного податку на прибуток	981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності"	641 "Розрахунки за податками"	2580
2.	Нараховані відстрочені податкові зобов'язання	981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності"	54 "Відстрочені податкові зобов'язання"	6

Результат, тис. грн. :

Дебет 981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності" 2586

Кредит 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" 6

Кредит 641 "Розрахунки за податками" 2580

Таблиця 18.2

Звіт про фінансові результати (фрагмент)

Стаття	Ряд	Сума, тис. грн.
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування	170	7266
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	2586
Чистий прибуток	190	4680

Проведемо розрахунок податкових різниць, за умови, що аванси видані складають 300 тис. грн. при всіх інших незмінних даних.

$$300\ 000 \times 30\% = 90 \text{ тис. грн.}$$

У результаті розрахунку отримаємо відстрочений податковий актив – 24 тис. грн. (45 + 69 – 90).

При визнанні зобов'язань з податку на прибуток в поточному періоді складемо такий облїковий запис, тис. грн.:

Дебет 981 “Податки на прибуток від звичайної діяльності”	2 556
Дебет 17 “Відстрочені податкові активи”	24
Кредит 641 “Розрахунки за податками”	2 580

У звіті про фінансові результати податок на прибуток буде відображений таким чином (табл. 18.3):

Таблиця 18.3

Звіт про фінансові результати (фрагмент)

Стаття	Ряд	Сума, тис. грн.
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування	170	7266
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	2556
Чистий прибуток	190	4710

Відстрочені податкові активи в сумі 24 тис. грн. відображаються в I розділі активу балансу, ряд 060.

Відмінності при визнанні суми доходів у бухгалтерському обліку виникають через те, що до валових доходів, визначених для цілей оподаткування, включаються:

- суми перевищення вартості придбаних запасів на кінець періоду порівняно з їх вартістю на початок періоду (коригування запасів);

- аванси отримані;
- суми отриманої безповоротної фінансової допомоги;
- інші доходи.

Перелічені доходи не визнаються в бухгалтерському обліку або мають особливості у визнанні. Наприклад, суми отриманої безповоротної фінансової допомоги, які визнаються доходами для цілей оподаткування в момент її отримання, в бухгалтерському обліку визнаються як дохід у тих періодах, коли були здійснені витрати, пов’язані з використанням такого фінансування. Якщо кошти цільового фінансування були використані для придбання основних засобів, то дохід визнається у сумі нарахованої амортизації, для придбання запасів – по мірі їх використання.

В окремих випадках можливе корегування валових доходів, які визначаються для цілей оподаткування: кошти або майно, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надходить відповідно до міжнародних угод, що набра-

ли чинність у встановленому законодавством порядку; суми коштів або вартість майна отримані як компенсація за примусове відчуження державою майна у випадках, передбачених законодавством та інше.

Відмінності у визнанні витрат в бухгалтерському обліку і валових витрат виникають тому, що частина фактично здійснених підприємством витрат не відносяться до валових (для цілей оподаткування).

Не відносяться до валових витрат:

– представницькі витрати (більше 2% оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду);

– витрати на ремонт основних засобів (більше 10 % вартості групи основних засобів на початок звітного періоду);

– витрати на сплату податку на прибуток;

– благодійні внески (більше 4% оподаткованого прибутку попереднього періоду);

– нарахування (сплата) штрафів, пені, неустойок;

– утримання органів управління об'єднань підприємств, що є окремими юридичними особами;

– витрати на гарантійний ремонт (більше 10 % сукупної вартості товарів, що були продані);

– витрати на добові (понад норми, визначених чинним законодавством 18 грн.);

– витрати на пальне та ремонт легкових автомобілів (понад 50%);

– витрати на формування резерву сумнівних боргів;

– суми нарахованої матеріальної допомоги та винагороди за підсумками роботи за рік, якщо їх виплата не передбачена у колективному договорі;

– втрати від уцінки активів та зменшення їх корисності;

– інші витрати.

Усі наведені суми, що не визнаються як витрати для цілей оподаткування, визнаються в бухгалтерському обліку.

Визнаються валовими витратами для цілей оподаткування зменшення суми придбаних запасів на кінець періоду порівняно з їх залишком на початок періоду. Ці витрати не визнаються в бухгалтерському обліку.

Різниця через дати визнання доходів і витрат виникає тому, що в бухгалтерському обліку доходи і витрати визнаються за

принципом нарахування тоді, коли вони були фактично здійснені (визнані) незалежно від руху грошових коштів, витрати – за принципом відповідності. Для цілей оподаткування доходи і витрати визнаються за подією, що сталась перша. У зв'язку з цим визнаються валовими доходами суми отриманих авансів і валовими витратами – суми сплачених. В бухгалтерському обліку суми отриманих і сплачених авансів визнаються як дебіторська заборгованість або зобов'язання і не впливають на суму доходів чи витрат.

Існують також відмінності в оцінці необоротних активів у бухгалтерському обліку та в їх оцінці для цілей оподаткування. Вони обумовлені тим, що П(С)БО 7 “Основні засоби” дозволяє здійснювати переоцінку об'єктів, якщо їх вартість на 10 відсотків відрізняється від ринкової, а також визнавати втрату корисності (відновлення корисності) окремих об'єктів.

Наприклад, залишкова вартість будівлі, визначеної для цілей оподаткування, складає 82 000 грн. Однак через неможливість ефективно використовувати за призначенням підприємство визнає втрату корисності і визначає її вартість у сумі 25 000 грн. У бухгалтерському обліку підприємство визнає витрати на суму втрати корисності – 57 000 грн. При цьому складається запис, грн.:

Дебет 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”	57 000
Кредит 103 “Будівлі і споруди”	57 000

Витрати на переоцінку основних засобів (як і інших активів) не визнаються у складі валових витрат для цілей оподаткування.

За П(С)БО 7 “Основні засоби” усі види ремонтів основних засобів (окрім модернізації та інших покращень, що призведуть до зростання майбутньої економічної вигоди) відносяться на витрати. Для цілей оподаткування на валові витрати відноситься вартість ремонтів в розмірі до 10% балансової вартості основних засобів на початок звітного періоду. Отже, їх вартість, визначена для цілей оподаткування, буде вищою.

Оцінка необоротних активів у бухгалтерському обліку і для потреб оподаткування відрізняється також при умові, якщо підприємство використовує різні норми амортизації. Тоді залишкова вартість об'єктів буде відрізнятись.

Наприклад, підприємство нараховує амортизацію нового комп'ютера (первісна вартість якого 5 300 грн., знос = 0): для цілей оподаткування – виходячи з його залишкової вартості на початок періоду з квартальною нормою 6,25%, у бухгалтерському обліку – за прямолінійним методом, виходячи з визначеного терміну експлуатації (4 роки) і ліквідаційної вартості 300 грн. Через рік експлуатації вартість комп'ютера визначена для цілей оподаткування : 4 094,13 грн.

I квартал – $(5\,300 \times 6,25\%) = 331,25$ грн.

II квартал – $(5\,300 - 331,25) \times 6,25\% = 310,54$ грн.

III квартал – $(5\,300 - 331,25 - 310,54) \times 6,25\% = 291,14$ грн.

IV квартал – $(5\,300 - 331,25 - 310,54 - 291,14) \times 6,25\% = 272,94$ грн.

$5\,300 - 331,25 - 310,54 - 291,14 - 272,94 = 4\,094,13$ грн.

Залишкова вартість в бухгалтерському обліку:

$$AB = \frac{5\,300 - 300}{4} = 1\,250 \text{ грн.}$$

$$5\,300 - 1\,250 = 4\,050 \text{ грн.}$$

Отже, у даному прикладі ми маємо різну оцінку об'єктів основних засобів на звітну дату, а також різні суми амортизаційних відрахувань які відносяться на витрати через використання різних методів амортизації. Різниця в сумах нарахованої амортизації виникає не лише через відмінності в методах, а через різницю вартості об'єктів амортизації.

Існують також податкові різниці при визначенні об'єктів, що підлягають амортизації. У бухгалтерському обліку амортизації підлягають усі основні засоби, окрім тих, що перебувають на консервації чи в капітальному ремонті, а при визначенні об'єктів для цілей оподаткування амортизації підлягають усі об'єкти, окрім законсервованих I групи та об'єктів невиробничого призначення.

Поточний податок на прибуток і відстрочений податок на прибуток (відстрочені податкові зобов'язання, відстрочені податкові активи) визнаються витратами або доходом у звіті про фінансові результати, крім податку на прибуток, що нарахований внаслідок:

– дооцінки активів та інших господарських операцій, які відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються збільшенням власного капіталу;

– об'єднання підприємств шляхом придбання.

Поточний податок на прибуток і відстрочений податок на прибуток визнаються змінами власного капіталу, якщо податки виникають з операцій, відображених на рахунках власного капіталу. Сума зміни власного капіталу відображається у кореспонденції з рахунками обліку необоротних активів і одночасно з рахунками обліку відстрочених податкових зобов'язань або відстрочених податкових активів (на розрахований з цієї суми податок на прибуток).

Якщо податок, визначений за даними бухгалтерського обліку, менший за податок на прибуток, визначений для потреб оподаткування, виникає відстрочений податковий актив.

Якщо податок на прибуток, визначений для потреб оподаткування, менший за податок на прибуток, визначений за даними бухгалтерського обліку, виникає відстрочене податкове зобов'язання.

18.3. Облік оподатковуваних тимчасових різниць

Для обліку відстрочених податкових активів, що підлягають відшкодуванню у наступних звітних періодах, використовують рахунок 17 “Відстрочені податкові активи”. На цьому рахунку обліковуються:

– тимчасові різниці між балансовою вартістю активів та зобов'язань та оцінкою цих активів і зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування;

– перенесення податкових збитків, не використаних для зменшення податку на прибуток у звітному періоді.

За дебетом рахунка відображається сума перевищення податку на прибуток, що підлягає сплаті в поточному звітному періоді, над витратами, пов'язаними з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді, за кредитом – зменшення відстрочених податкових активів за рахунок витрат, пов'язаних з нарахуванням податків на прибуток у поточному звітному періоді.

Для обліку відстрочених податкових зобов'язань використовують рахунок 54 “Відстрочене податкове зобов'язання” –

визнається за наявності тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню за винятком:

– гудвілу, якщо його амортизація податковим законодавством не передбачена;

– первісного визнання активу або зобов'язання в результаті господарських операцій (крім об'єднання підприємств), які не впливають на обліковий і податковий прибуток (збиток).

На рахунку ведеться облік суми податків на прибуток, які сплачуватимуться в наступних періодах внаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю цих активів і зобов'язань та оцінкою цих активів і зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування. За кредитом рахунка відображається сума податку на прибуток, що підлягає сплаті у майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць, за дебетом – зменшення.

Рахунки 17 “Відстрочені податкові активи” і 54 “Відстрочені податкові зобов'язання” використовуються тільки для обліку тимчасових оподатковуваних різниць.

Аналітичний облік відстрочених податкових активів і зобов'язань ведеться за видами активів і зобов'язань, між оцінками яких виникла різниця.

Нарахований поточний податок на прибуток відноситься до витрат діяльності і обліковується на рахунку 981 “Податки на прибуток від звичайної діяльності”.

Основні операції з обліку податку на прибуток наведено у таблиці 18.4.

Таблиця 18.4

Відображення операцій з обліку податку на прибуток і тимчасових податкових різниць

№ з/п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахування податку на прибуток у випадку відсутності різниці між базами оподаткування	981 “Податки на прибуток від звичайної діяльності”	641 “Розрахунки за податками”
2.	Нарахування податку на прибуток у випадку виникнення відстроченого податкового активу	981 “Податки на прибуток від звичайної діяльності” 17 “Відстрочені податкові активи”	641 “Розрахунки за податками” 641 “Розрахунки за податками”

Поточний податок на прибуток визнається зобов'язанням у сумі, що підлягає сплаті. Перевищення сплаченої суми податку на прибуток над сумою, що підлягає сплаті, визнається дебіторською заборгованістю. Дебіторська заборгованість та зобов'язання з поточного податку на прибуток відображаються у балансі окремими статтями відповідно у рядках 170 і 550. Вони можуть взаємно перекриватися (згортатися) якщо погашення цього зобов'язання відбудеться взаємним зарахуванням дебіторської заборгованості. За відсутності у балансі на початок звітного періоду відстрочених податкових активів або зобов'язань протягом звітного року підприємство може визнавати лише поточні активи і зобов'язання з податку на прибуток, визначені за декларацією. У цьому випадку у проміжному (квартальному) звіті про фінансові результати наводиться лише сума поточного податку на прибуток.

Наприклад, за результатами I кварталу підприємство має такі операції:

- Дохід (виручка від реалізації) – 15 000 грн.
(в т.ч. ПДВ 2 500 грн.).
- Собівартість реалізованої продукції – 9 000 грн.
- Сплачено постачальникам аванс за матеріали - 5 000 грн.
- Отримано аванс від покупців – 3 000 грн.

Фінансовий результат діяльності в бухгалтерському році складе, грн.:

$$15\,000 - 2\,500 - 9\,000 = 3\,500.$$

Податок на прибуток (за ставкою 30%) – 1 050 грн.
(3 500 x 30%).

Оподатковуваний прибуток за Декларацією про прибуток підприємств (грн.):

$$15\,000 - 2\,500 - 9\,000 + 3\,000 - 5\,000 = 1\,500.$$

Податок за даними Декларації складе 450 грн.
(1 500 x 30%).

Отже, в даному випадку підприємство може відобразити у Звіті про фінансові результати суму податку, нараховану для потреб оподаткування – 450 грн., і не визнавати відстрочених податкових різниць, хоча фактично виникає відстрочене податкове зобов'язання – 600 грн. (1 050 – 450).

Наведена в прикладі операція буде відображена в обліку такими записами, грн.:

Дебет 981 “Податки на прибуток від звичайної діяльності”	1 050
Кредит 641 “Розрахунки з податків”	450
Кредит 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”	600

П(С)БО 17 “Податок на прибуток” дозволяє наводити відстрочені податкові активи та зобов’язання також у проміжній фінансовій звітності (хоча це не обов’язково навіть за наявності відстрочених податкових активів чи зобов’язань на початок року). Якщо підприємство приймає рішення про відображення відстрочених податкових різниць в проміжній фінансовій звітності, то у Звіті про фінансові результати буде відображена сума 1050 грн. (за даними прикладу). Одночасно наведені суми будуть відображені в пасиві балансу:

- ряд. 550 – 450 грн.
- ряд. 460 – 600 грн.

Якщо виникає ситуація, коли обліковий прибуток є меншим від податкового через тимчасові податкові різниці, підприємство визнає відстрочені податкові активи.

Наприклад, підприємство визнає сумнівну дебіторську заборгованість у сумі 18 280 грн., на яку нараховується резерв сумнівних боргів. При цьому складається запис, грн.:

Дебет 944 “Сумнівні та безнадійні борги”	18 280
Кредит 38 “Резерв сумнівних боргів”	18 280

Для цілей оподаткування резерв сумнівних боргів не визнається витратами, однак наведена різниця є тимчасовою, оскільки на валові витрати списується сума безнадійної дебіторської заборгованості (якщо боржник визнаний банкрутом або минув термін позовної давності). У даному випадку підприємству слід визнати відстрочений податковий актив у сумі 5484 грн. (18 280 x 30%).

Отже, П(С)БО 17 “Податок на прибуток” визначає, що підприємство зобов’язане вести облік відстрочених податкових активів і зобов’язань лише за умови наявності *тимчасових* різниць в сумі податку на прибуток, нарахованого в бухгалтерському обліку та для цілей оподаткування.

18.4. Облік відстрочених податкових активів та зобов'язань

Наявність тимчасових різниць на дату складання звітності призводить до виникнення відстрочених податкових активів або відстрочених податкових зобов'язань.

Тимчасові різниці бувають двох видів:

- такі, що підлягають оподаткуванню;
- такі, що підлягають вирахуванню.

Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, включаються до податкового прибутку або збитку в майбутніх періодах. Вони призводять до виникнення відстрочених податкових зобов'язань.

Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню, призводять до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах і призводять до виникнення відстрочених податкових активів.

Якщо витрати в бухгалтерському обліку тимчасово менші від валових або дохід у бухгалтерському обліку тимчасово більший від валового доходу, то це призводить до виникнення *відстрочених податкових зобов'язань*. Наявність відстроченого податкового зобов'язання обумовлює збільшення суми податків, що підлягають сплаті в майбутніх періодах. Витрати з податку на прибуток у цьому випадку складаються з двох частин:

- поточного податку на прибуток;
- відстрочених податкових зобов'язань.

Приклад 1. Підприємство попередньо сплатило постачальнику за товари аванс у сумі 48 000 грн. (з ПДВ). За податковим законодавством сума виданих авансів включається до валових витрат; в бухгалтерському обліку – призводить до виникнення дебіторської заборгованості на рахунок 371 “Розрахунки за авансами виданими”. Якщо залишок цією заборгованості буде відображено на балансі на кінець року, то підприємство повинно визначати різницю в оцінках між балансовою та податковою вартістю активу (виданого авансу без ПДВ). В даному випадку вона складає 40 000 грн. (40 000–0). При відсутності інших тимчасових різниць підприємство повинно визнати на кінець року відстрочені податкові зобов'язання.

Прибуток підприємства за податковою декларацією складає 270 000 грн.

Прибуток за звітом про фінансові результати — 310 000 грн.

При нарахуванні податку на прибуток слід зробити такі облікові записи (табл. 18.5):

Таблиця 18.5

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку відстрочених податкових зобов'язань

№ з./п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Нарахований поточний податок на прибуток (270 000 x 30%)	981	641	81 000
2.	Нараховані відстрочені податкові зобов'язання (40 000 x 30%)	981	54	12 000

Нараховані відстрочені податкові зобов'язання відображаються у ряд. 460 балансу “Відстрочені податкові зобов'язання”. Якщо підприємство не визначає податкові різниці щоквартально, то протягом 2002 року у ряд. 460 буде відображена сума 12 000 грн. Її коригування буде здійснене при складанні річного звіту за 2002 рік з урахуванням інших податкових різниць на цю дату. У звіті про фінансові результати за 2001 рік буде відображено (табл. 18.6):

Таблиця 18.6

Звіт про фінансові результати (фрагмент)

Стаття	Ряд	Сума, грн.
Фінансові результати до оподаткування:		
Прибуток	170	310 000
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	93 000
Фінансові результати від звичайної діяльності: Прибуток	190	217 000

Якщо витрати в бухгалтерському обліку тимчасово більші від валових або дохід у бухгалтерському обліку тимчасово менший від валового доходу, то це призводить до виникнення відстрочених податкових активів.

За п.3 П(С)БО 17 “Податок на прибуток” відстрочений податковий актив — сума податку на прибуток, яка підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок:

- тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню;
- перенесення податкового збитку, не включеного у розрахунок зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Витрати з податку на прибуток у такому випадку визначаються як різниця між поточними податковими витратами та відстроченими податковими активами звітного періоду.

Приклад 2. За даними бухгалтерського обліку підприємство визначило прибуток до оподаткування в сумі 40 000 грн., за даними податкової декларації 54,5 тис. грн. Відмінності в сумах прибутків виникли через наявність постійних різниць: витрати сплату штрафних санкцій – 500 грн., витрати на паливо-мастильні матеріали для легкових автомобілів – 4000 грн. та тимчасових різниць: аванси отримані – 6 000 грн., у т.ч. ПДВ 1 000 грн., резерв сумнівних боргів – 5 000 грн. Тимчасові різниці в оцінках активів на кінець періоду виникають у сумі 10 000 грн. (6000 – 1000+5000).

При нарахуванні податку на прибуток складемо такі облікові записи (табл. 18.7):

Таблиця 18.7

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку відстрочених податкових активів

№ з./п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Нарахований податок на прибуток від звичайної діяльності (44500 x 30%)	981	641	13 350
2.	Нараховані відстрочені податкові активи (10 000 x 30%)	17	641	3 000

Нараховані відстрочені податкові активи відображаються у ряд. 060 балансу “Відстрочені податкові активи”. Якщо підприємство не визначає податкові різниці щоквартально, то протягом 2002 року у ряд. 060 буде відображена сума 3 000 грн. Її коригування буде здійснене при складанні річного звіту за 2002 рік у урахуванням податкових різниць на цю дату. У звіті про фінансові результати за 2001 рік буде відображено (табл. 18.8.):

Таблиця 18.8

Звіт про фінансові результати (фрагмент)

Стаття	Ряд	Сума
Фінансові результати до оподаткування:		
Прибуток	170	40 000
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	13 350
Фінансові результати від звичайної діяльності:		
Прибуток	190	26 650

Відстрочений податковий актив виникає щодо податків на прибуток, які будуть відшкодовані у майбутніх періодах. Його виникнення на підприємстві також може обумовлювати:

- наявність забезпечень на гарантійний ремонт;
- наявність дебіторської заборгованості, яка визнається лише для цілей оподаткування і списана в бухгалтерському обліку;
- перевищення залишкової вартості основних засобів у бухгалтерському обліку над їх оцінкою, що використовується для визначення амортизації в податковому законодавстві;
- безоплатне отримання необоротних активів.

Приклад 3. У 2001 році підприємство мало такі залишки за окремими рахунками та суми визначених податків :

1. Прибуток за декларацією — 8 600 грн.
2. Сума поточного податку на прибуток (за декларацією) — 2 580 грн.
3. Залишок на кінець року за авансами отриманими — 1 500 грн.
4. Залишок на кінець року за авансами виданими — 4 000 грн.
5. Резерв сумнівних боргів — 1 300 грн.
6. Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування (ф. №2) — 7 266 грн.

Розрахунок тимчасових податкових різниць :

$$4\,000 - 1\,500 - 1\,300 = 1\,200 \text{ грн.}$$

$$1\,200 \times 30\% = 360 \text{ грн.}$$

Нарахування податку на прибуток (табл. 18.9):

Таблиця 18.9

Відображення на рахунках обліку відстрочених податкових зобов'язань

	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Нарахований податок на прибуток від звичайної діяльності (8600 x 30%)	981	641	2 580
2.	Нараховані відстрочені податкові зобов'язання (1 200 x 30%)	981	54	360

Звіт про фінансові результати за 2001 рік матиме такий вигляд (табл. 18.10):

Таблиця 18.10

Звіт про фінансові результати (фрагмент)

Стаття	Ряд	Сума, грн.
Фінансові результати до оподаткування:		
Прибуток	170	7266
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	2940
Фінансові результати від звичайної діяльності:		
Прибуток	190	4326

Отже, підприємство в даному випадку визнає виникнення відстрочених податкових зобов'язань в сумі 360 грн.

Припустимо, що аванси видані складають 1000 грн. при всіх інших незмінних даних. У такому випадку підприємство буде змушене визнати відстрочені податкові активи :

$$1\ 000 - 1\ 500 - 1\ 300 = - 1\ 800 \text{ грн.}$$

$$1\ 800 \times 30\% = 540 \text{ грн.}$$

Нарахування податку на прибуток (табл. 18.11.) :

Таблиця 18.11

Нарахування податку на прибуток

	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Нарахований податок на прибуток від звичайної діяльності (8600-1800) x 30%)	981	641	2 040
2.	Нараховані відстрочені податкові активи (1800 x 30%)	17	641	540

Звіт про фінансові результати за 2001 рік матиме такий вигляд (табл. 18.12):

Таблиця 18.12

Звіт про фінансові результати (фрагмент)

Стаття	Ряд	Сума, грн.
Фінансові результати до оподаткування:		
Прибуток	170	7266
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	2040
Фінансові результати від звичайної діяльності:		
Прибуток	190	5226

Визнані у балансі за 2001 рік відстрочені податкові активи або зобов'язання будуть коригуватись на кінець звітного періоду (року).

Приклад 3. Прибуток до оподаткування за даними бухгалтерського обліку підприємства у 2001 році склав 300 000 грн., за даними податкової декларації – 340 000 грн. Різниці виникли через наявність таких витрат, не віднесених до валових: штрафи, пені, неустойки сплачені – 2 500 грн., витрати на паливо-мастильні матеріали для легкових автомобілів – 7 500 грн., витрати на професійну підготовку і перепідготовку кадрів, понад норми, визначені податковим законодавством та не пов'язані з напрямом основної діяльності підприємства – 3 000 грн., амортизація вартості основних засобів не виробничого призначення – 5 000 грн., представницькі витрати, що перевищують норми, визначені Законом про прибуток – 2 000 грн., благодійні внески неприбутковим організаціям, здійснені понад норми – 4 000 грн., суми перевищення витрат на добові працівникам підприємства понад визначені норми – 6 000 грн., сума перевищення доходу, визначеного, виходячи із “звичайних” цін над ціною реалізації товарів – 10 000 грн. Усі перелічені витрати не відносяться до валових у звітному періоді і не анулюються у наступних облікових періодах. Сума нарахованого податку на прибуток в звіті про фінансові результати – 90 000 грн. (300 000 x 30%), у податковій декларації – 102 000 грн. (340 000 x 30%). Враховуючи те, що при наявності постійних податкових різниць у звіті про фінансові результати відображається сума поточного податку на прибуток, у ряд. 180 звіту про фінансові результати заносимо 102 000 грн. (табл. 18.13):

Таблиця 18.13

Звіт про фінансові результати (фрагмент)

Стаття	Ряд	Сума
Прибуток	170	300 000
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	102 000
Чистий прибуток	190	198 000

На суму нарахованого податку складаємо обліковий запис, грн.:

Дебет 981 “Податки на прибуток від звичайної діяльності” 102 000

Кредит 641 “Розрахунки за податками”
(аналітичний рахунок “Податок на прибуток”) 102 000

Отже, на витрати в бухгалтерському обліку можна віднести суму нарахованого поточного податку на прибуток, включаючи відхилення, що виникли через постійні податкові різниці. В даному випадку сума таких різниць склала 12 000 грн. (102 000 – 90 000).

Наведена ситуація трапляється у підприємств досить часто. Рідше буває, коли податок на прибуток, визначений в бухгалтерському обліку, є меншим, ніж визначений за декларацією. Якщо такі відмінності виникають через наявність лише постійних різниць, то при визначенні суми поточного податку на прибуток вони ігноруються.

18.5. Розкриття відстрочених податкових активів і зобов’язань у фінансовій звітності

Дебіторська заборгованість та зобов’язання з поточного податку на прибуток відображаються в балансі окремими статтями відстрочених податкових активів і зобов’язань.

У проміжній (квартальній) фінансовій звітності відстрочені податкові активи і зобов’язання не наводяться або наводяться у сумі, визначеній на початок звітного періоду, якщо підприємство визначає їх один раз на рік. У такому разі у проміжному звіті про фінансові результати у рядку “Податок на прибуток від звичайної діяльності” наводиться сума поточного податку на прибуток, визначеного за даними декларації з податку на прибуток. На дату складання річного звіту в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності проводиться корегування суми витрат з податку на прибуток, виходячи з облікового прибутку звітного року.

Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов’язання згортаються, якщо сплата податку на прибуток контролюється тим самим податковим органом.

У консолідованому балансі дебіторська заборгованість та зобов’язання з поточного податку на прибуток відображаються розгорнуто, як і відстрочені податкові активи та зобов’язання.

У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація про податки на прибуток:

1. 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).

2. Сума поточного та відстроченого податку на прибуток, відображена у складі власного капіталу.

3. Пояснення різниці між витратами (доходом) з податку на прибуток та добуток облікового прибутку (збитку) на застосовану ставку податку на прибуток.

4. Ставка податку на прибуток, якщо вона змінюється порівняно із звітним періодом.

5. Сума та період дії тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, сума податкових збитків і невикористаних податкових пільг, пов'язаних з невизнанням відстроченого податкового активу.

6. Сума тимчасових різниць, пов'язаних з фінансовими інвестиціями у дочірні, асоційовані та спільні підприємства, щодо яких відстрочені податкові зобов'язання не були визнані.

7. Сума визнаних відстрочених податкових активів (за кожним видом) і визнаних відстрочених податкових зобов'язань (за кожним видом).

8. Сума відстроченого податку на прибуток, що включена до Звіту про фінансові результати.

9. Сума витрат (доходу) з податку на прибуток, пов'язаних з прибутком (збитком) від діяльності, що припинена.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Нашкерська Галина Володимирівна

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Редактор: *Вдовиченко Валентина Миколаївна*

Коректор: *Кліменчук Євгенія Василівна*

Комп'ютерна верстка: *Василенко Людмила Геннадіївна*

Дизайн обкладинки: *Деркач Павло Павлович*

Підписано до друку 10.05.2005 р.
Формат 84x108/32.
Друк офсетний. Папір офсетний.
Гарнітура Newton C.
Умов. друк. аркушів 29,4.
Обл.- вид. арк. 33,6.
Наклад 1000 прим.
Зам. №

Видавництво «Кондор»
Свідоцтво ДК № 1157 від 17.12.2002 р.
03057, м.Київ, пров. Польовий, 6,
тел./факс:(044) 456-60-82, 241-83-47