

МАРІУПОЛЬСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Шевченко Л.Я., Шендригоренко М.Т.

Фінансовий облік активів і пасивів

Навчальний посібник
2-ге видання, доповнене та оновлене



Київ
МДУ
2024

Шевченко Л.Я., Шендригоренко М.Т.

Фінансовий облік активів і пасивів

Навчальний посібник

2-ге видання, доповнене та оновлене

Київ
МДУ
2024

Рекомендовано до видання Вченою радою Маріупольського державного університету (протокол № 7 від 26. 02. 2025 р.).

Рецензенти:

О.М. Брадул – доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування ДВНЗ «Криворізький національний університет» (Кривий Ріг).

О.А. Беззубченко – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри економіки та міжнародних економічних відносин Маріупольського державного університету (Київ).

Шевченко Л.Я., Шендригоренко М.Т.

Фінансовий облік активів і пасивів [Текст]: навч. посібник. 2-ге вид., допов. та оновл. Київ: МДУ, 2024. 226 с.

У навчальному посібнику всебічно висвітлено сучасні теоретичні та практичні аспекти фінансового обліку, що базуються на актуальній законодавчо-нормативній базі. Особливу увагу приділено інтеграції теоретичних знань із практичними прикладами, що забезпечує комплексне розуміння принципів ведення фінансового обліку активів і пасивів.

Навчальний матеріал структуровано послідовно: від фундаментальних теоретичних засад фінансового обліку до детального аналізу та практичних кейсів основних його складових. Такий підхід сприяє формуванню цілісного уявлення про методику ведення обліку, підвищує якість засвоєння матеріалу та сприяє розвитку аналітичного мислення.

Навчальний посібник акцентує увагу на значущості фінансового обліку як інструмента для отримання достовірної інформації, що слугує основою для прийняття раціональних управлінських рішень, зменшення невизначеності та мінімізації ризиків у господарській діяльності.

При написанні навчального посібника враховано досвід викладання профільних дисциплін кафедрою менеджменту та фінансів Маріупольського державного університету, що дозволило вдосконалити структуру і зміст матеріалу відповідно до сучасних потреб освітнього та професійного середовища.

Навчальний посібник адресовано здобувачам вищої освіти, а також буде корисним для бухгалтерів, фінансистів, економістів, аудиторів, викладачів і всіх, хто цікавиться теорією та практикою фінансового обліку.

ПЕРЕДМОВА

Облік – це філософія бізнесу та універсальна мова, яка забезпечує ефективну взаємодію в економічному середовищі. Для оптимального вирішення економічних і фінансових завдань суб'єктів господарювання необхідна своєчасна, достовірна й об'єктивна інформація про стан і результати їхньої діяльності. Основним джерелом такої інформації є фінансовий облік, ведення якого є обов'язковим для кожного підприємства.

Опанування фінансового обліку відкриває широкі можливості для розуміння механізмів формування економічної інформації, що використовується для прийняття ефективних управлінських рішень. Ця інформація дозволяє отримати унікальну компетентність, яка поєднує знання бухгалтера й фінансиста, аналітика й аудитора, менеджера й дослідника. Такі знання необхідні кожному керівнику, підприємцю та будь-якій освіченій людині, яка прагне успішно орієнтуватися в сучасному бізнес-середовищі.

Навчальний посібник систематизує основи фінансового обліку, подає їх у логічній формі та складається з восьми тематичних розділів:

Розділ 1. «Основи побудови фінансового обліку». У розділі викладено мету, сутність і основні форми ведення фінансового обліку, що забезпечують його системність і результативність.

Розділ 2. «Облік основних засобів та нематеріальних активів». Розкрито сутність, класифікацію, оцінку та методику обліку основних засобів і нематеріальних активів.

Розділ 3. «Облік запасів». Висвітлено порядок обліку запасів підприємства, зокрема оформлення господарських операцій із використанням первинної документації, облікових реєстрів.

Розділ 4. «Облік грошових коштів та дебіторської заборгованості». Описано порядок синтетичного й аналітичного обліку грошових коштів і дебіторської заборгованості.

Розділ 5. «Облік зобов'язань». Визначено особливості обліку довгострокових і короткострокових зобов'язань підприємства.

Розділ 6. «Облік витрат». Розглянуто сутність витрат, їх класифікацію та методику формування собівартості.

Розділ 7. «Облік доходів та фінансових результатів». Наведено визначення доходів, їх класифікацію та порядок відображення в обліку відповідно до НП(С)БО 15 «Доходи», а також розглянуто облік фінансових результатів за видами діяльності.

Розділ 8. «Порядок складання та подання фінансової звітності підприємства». Детально розглянуто склад, призначення, строки подання та вимоги до складання фінансової звітності.

Кожен розділ супроводжується питаннями для самоконтролю, тестовими і практичними завданнями, списками рекомендованої літератури, що сприяє інтеграції теоретичних знань із практичними навичками й розвитку аналітичного мислення.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1 ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ.....	8
1.1. Мета та сутність бухгалтерського (фінансового) обліку.....	8
1.2. Регулювання та організація бухгалтерського (фінансового) обліку на підприємстві.....	10
1.3. Формування облікової політики підприємства.....	11
1.4. Побудова та характеристика Плану рахунків.....	13
1.5. Форми ведення бухгалтерського обліку.....	14
Контрольні питання й завдання.....	17
Тестові завдання для контролю знань.....	17
Література до розділу 1.....	21
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	22
2.1. Визнання, оцінка, класифікація основних засобів та їх інвентарний облік.....	22
2.2. Документальне оформлення операцій з основними засобами.....	27
2.3. Облік надходження основних засобів.....	31
2.4. Облік амортизації і зносу основних засобів.....	39
2.5. Облік вибуття основних засобів та їх переміщення на підприємстві....	44
2.6. Облік нематеріальних активів.....	47
Контрольні питання й завдання.....	51
Тестові завдання для контролю знань.....	51
Література до розділу 2.....	55
РОЗДІЛ 3 ОБЛІК ЗАПАСІВ.....	56
3.1. Сутність, класифікація та оцінка запасів.....	56
3.2. Документальне оформлення руху запасів.....	66
3.3. Синтетичний і аналітичний облік запасів.....	74
Контрольні питання й завдання.....	77
Тестові завдання для контролю знань.....	78
Література до розділу 3.....	82
РОЗДІЛ 4. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ.....	84
4.1. Сутність і значення грошових коштів та характеристика форм розрахунків.....	84
4.2. Дебіторська заборгованість: визначення, класифікація і оцінка.....	89
4.3. Документальне оформлення руху грошових коштів та дебіторської заборгованості.....	95
4.4. Синтетичний і аналітичний облік грошових коштів та дебіторської заборгованості.....	111
Контрольні питання й завдання.....	122
Тестові завдання для контролю знань.....	123
Література до розділу 4.....	126
РОЗДІЛ 5 ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ.....	129

5.1. Поняття зобов'язань.....	129
5.2. Класифікація зобов'язань.....	129
5.3. Визнання та оцінка зобов'язання.....	131
5.4. Облік довгострокових зобов'язань.....	133
5.5. Облік короткострокових кредитів.....	136
5.6. Облік операцій з короткостроковими векселями виданими.....	137
5.7. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками.....	138
5.8. Облік розрахунків з бюджетом.....	142
5.9. Облік розрахунків зі страхування.....	145
5.10. Облік праці та її оплата.....	146
5.11. Облік розрахунків з учасниками.....	149
5.12. Облік розрахунків по авансам одержаним, внутрішнім розрахункам та з іншими кредиторами.....	150
Контрольні питання й завдання.....	152
Тестові завдання для контролю знань.....	153
Література до розділу 5.....	157
РОЗДІЛ 6 ОБЛІК ВИТРАТ.....	158
6.1. Сутність, класифікація та склад витрат.....	158
6.2. Документальне оформлення господарських операцій щодо витрат підприємства.....	164
6.3. Синтетичний та аналітичний облік виробничих витрат та послідовність формування собівартості продукції.....	167
6.4. Бухгалтерський облік невиробничих витрат	173
Контрольні питання й завдання.....	180
Тестові завдання для контролю знань.....	181
Література до розділу 6.....	184
РОЗДІЛ 7 ОБЛІК ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ.....	186
7.1. Умови визначення доходів та їх класифікація.....	186
7.2. Облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).....	191
7.3. Облік інших операційних доходів.....	193
7.4. Облік доходів від фінансової діяльності.....	195
7.5. Облік доходів, які виникають у ході інвестиційної діяльності.....	197
7.6. Облік фінансових результатів.....	198
Контрольні питання й завдання.....	203
Тестові завдання для контролю знань.....	203
Література до розділу 7.....	207
РОЗДІЛ 8. ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	208
8.1. Фінансова звітність підприємства: призначення, склад, якісні характеристики та терміни подання.....	208
8.2. Елементи фінансової звітності.....	212
8.3. Підготовка звітних даних до складання звітності та розкриття інформації у фінансовій звітності.....	215
Контрольні питання й завдання.....	219
Тестові завдання для контролю знань.....	219

Література до розділу 8.....	222
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	223

РОЗДІЛ 1

ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

1.1. Мета та сутність бухгалтерського (фінансового) обліку

У більшості країн з розвинутою ринковою економікою бухгалтерський облік прийнято поділяти на фінансовий та управлінський (внутрішньогосподарський).

Бухгалтерський облік - це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передання інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Ведення бухгалтерського обліку є обов'язковим для підприємства.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік — це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства в процесі управління підприємством.

Таким чином, поділ обліку на фінансовий і управлінський об'єктивно зумовлений відмінностями в цілях і завданнях надання інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам.

Господарська діяльність - діяльність, пов'язана з виробництвом, обміном і споживанням матеріальних і нематеріальних благ. Якщо вона спрямована на одержання прибутку, то це підприємницька діяльність.

Суб'єктами останньої можуть бути юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їхніх організаційно-правових форм і форм власності, та представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності. Усі вони зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність згідно з чинним законодавством. Так, суб'єктам малого підприємництва дозволено вести спрощену систему та подавати спрощену фінансову звітність.

Інформація про господарську діяльність підприємства цікавить не тільки власників, керівників, а й інших користувачів, які мають відносини з цим підприємством. До таких користувачів належать потенційні інвестори, працівники, банківські установи, кредитори, покупці (замовники), контролюючі органи тощо.

Дані обліку є базою для складання фінансової, статистичної, податкової та інших видів звітності, що використовують грошовий вимірник.

Тому метою ведення бухгалтерського (фінансового) обліку є надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності й рух грошових коштів підприємства.

У бухгалтерському обліку відображається інформація про окремі господарські операції, з яких складається господарська діяльність підприємства.

Під господарською операцією розуміють дію або подію, яка викликає зміни в структурі активів, зобов'язань і власному капіталі підприємства. Це й впливає на фінансовий стан підприємства.

Інформація про господарські операції формується за допомогою спостереження, реєстрації. Таке спостереження виконується працівниками підприємства безпосередньо або з використанням технічних засобів, що фіксується в первинних документах (ручних або машинних).

Результати обробки та групування даних за певними ознаками відображаються в облікових регістрах, на підставі яких складається фінансова звітність.

Відповідно до Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, фінансова звітність — це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Згідно з НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» фінансова звітність забезпечує інформацією потреби користувачів щодо [2]:

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

Фінансова звітність включає:

- баланс (звіт про фінансовий стан);
- звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід);
- звіт про рух грошових коштів;
- звіт про власний капітал;
- примітки до звітів.

Дані, які містить фінансова звітність, повинні задовольнити загальні потреби користувачів в інформації щодо фінансового становища підприємства. У разі потреби для окремих груп користувачів (наприклад, для контролюючих і статистичних органів) можуть бути встановлені інші або додаткові вимоги до інформації.

Отже, головна мета бухгалтерського (фінансового) обліку - це задоволення користувачів (зовнішніх і внутрішніх) інформацією про господарську діяльність підприємства і, у першу чергу, про його фінансове становище.

Основна функція бухгалтерського обліку полягає у виконанні триєдиного завдання:

- 1) забезпеченні збереження майна власника.
- 2) наданні інформації для управління господарською діяльністю;
- 3) забезпеченні можливості об'єктивно та своєчасно бачити фінансові результати від діяльності в розрізі, необхідному власнику (керівнику), - в цілому по підприємству та у розрізі структурних підрозділів чи за кожним контрактом окремо.

1.2. Регулювання та організація бухгалтерського (фінансового) обліку на підприємстві

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення єдиних правил фінансової звітності, які є, як зазначалося раніше, обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів, а також з метою вдосконалення обліку та фінансової звітності.

Регулювання питань методології обліку та складання фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує відповідні національні положення, нормативно-правові акти, стандарти бухгалтерського обліку.

Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах своєї компетенції, відповідно до специфіки, розробляють галузеві на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, методичні рекомендації щодо їх застосування. При Міністерстві фінансів діє методологічна рада з бухгалтерського обліку, завданням якої є: розроблення та вдосконалення положень (стандартів) обліку, поліпшення організації, форм і методів обліку, методологічного забезпечення сучасних технологій обробки облікової інформації, а також вирішення питань підготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів-бухгалтерів.

Протягом цих років були розроблені 34 Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які регулюють методологічні засади ведення обліку окремих об'єктів - активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2].

Ці положення (стандарти) є основними нормативними актами, які регулюють методологічні основи обліку.

Кожний зі стандартів включає загальні положення, в яких зазначається сфера застосування та наводяться основні терміни, що використовуються в стандарті, подаються визначення та оцінка об'єкта обліку, перелік інформації, яка має бути розкрита в примітках до фінансової звітності відносно такого об'єкта, коротко викладена методологія обліку.

Безумовно, що П(С)БО - не інструкція з обліку. У П(С)БО не наводяться первинні документи, в яких фіксується господарські операції, бухгалтерські проведення на рахунках, реєстри обліку. Вони регламентуються іншими нормативними документами Міністерства фінансів України, галузевих органів управління. Ці нормативні документи будуть докладніше розглянуті в наступних темах посібника.

Важливим інструментом регулювання бухгалтерського обліку є План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами) [4].

Цим же наказом затверджена Інструкція про застосування зазначеного Плану рахунків.

Слід відмітити, що План рахунків відповідає методиці складання фінансової звітності. Кожний з його дев'яти класів рахунків узгоджений з відповідними розділами Балансу підприємства (Звіту про фінансовий стан), або ж Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), а рахунки класу 0 — із примітками до фінансової звітності.

Так, сальдо рахунків класів 13 використовується для заповнення розділів Активу Балансу, а сальдо рахунків класів 4-6 (крім дебет-ових сальдо) - для заповнення розділів пасиву Звіту про фінансовий стан. Дані рахунків класів 7-9 використовуються для складання звіту про сукупний дохід.

Підприємство може самостійно вводити до Плану рахунків субрахунки, не передбачені в Плані рахунків, а також субрахунки другого й інших порядків, виходячи з власних потреб.

1.3. Формування облікової політики підприємства

Одним з основних принципів здійснення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є послідовність, тобто постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV облікова політика підприємства - це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [5].

Облікова політика може змінюватися тільки якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій чи операцій у фінансовій звітності підприємства.

Не вважається зміною облікової політики встановлення її для:

- подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій чи операцій;

- подій або операцій, що не відбувалися раніше.

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

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;

- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

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

Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то такі зміни в бухгалтерському обліку і при складанні

фінансової звітності розглядаються та відображаються як зміна облікових оцінок.

Формування облікової політики - важливий етап у діяльності підприємства, адже від прийнятих облікових оцінок залежить фінансовий результат підприємства. На жаль, на даному етапі розвитку економіки України власники (керівники) не приділяють достатньої уваги формуванню облікової політики.

Відповідно до ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції власників або вповноваженої посадової особи (керівника) [5].

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом установленого терміну, але не менше трьох років, несе власник або посадова особа, яка керує підприємством.

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

введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

— користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

— ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

— самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

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

Підприємство самостійно:

- визначає облікову політику підприємства;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку й способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, установлених Законом про бухгалтерський облік, і з урахуванням особливостей діяльності підприємства й технології обробки облікових даних;

- розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

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

- може переводити на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести

бухгалтерський облік, з подальшим включенням їхніх показників до фінансової звітності підприємства.

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

В обліковій політиці підприємства мають бути відображені всі принципові питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, тому до її формування необхідно підходити дуже відповідально й продумано, адже від вибору облікових оцінок підприємства залежить фінансовий результат та об'єктивність і точність розкриття інформації у фінансовій звітності.

Облікова політика підприємства формується на основі введених у дію Положень бухгалтерського обліку.

1.4. Побудова та характеристика Плану рахунків

План рахунків є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів господарського життя у бухгалтерському обліку і є обов'язковим для всіх підприємств. У ньому передбачено всі необхідні рахунки для обліку операційної, фінансової, інвестиційної та надзвичайної діяльності підприємств. План рахунків має наступні основні характеристики

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

В єдиному Плані рахунків України передбачено близько 90 синтетичних рахунків (рахунків першого порядку). Виробничі підприємства використовують близько 60 з них, а якщо вони крім основної діяльності здійснюють ще й капітальне будівництво або торгівельну діяльність, то 63-66 рахунки. Передбачені в Плані рахунків субрахунки (рахунки другого порядку) застосовуються підприємствами залежно від потреб - для аналізу, контролю і складання звітності [4].

Рахунки, на яких обліковуються однорідні види активів або зобов'язань, об'єднані у відповідні класи. Таких класів 10, кожен з яких має своє кодове

значення: від 0 до 9. Коди (номери) й найменування синтетичних рахунків і субрахунків у Плані рахунків бухгалтерського обліку наведені за десятковою системою. Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою - номер синтетичного рахунку, третьою - номер субрахунку. При цьому код класу та код синтетичного рахунку, тобто дві перші цифри, - це той мінімум, який повинен застосовуватися для відображення в обліку господарських операцій. Коди наведені в Плані рахунків і не можуть змінюватися підприємствами самостійно. У Плані рахунків наведені також коди і найменування деяких субрахунків.

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

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

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

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

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

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

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

Рахунки класу 0 "Позабалансові рахунки" надають інформацію, розкривати яку слід в Примітках до фінансової звітності.

1.5. Форми ведення бухгалтерського обліку

Господарська операція на підставі первинного документу реєструється в облікових регістрах. Облікові регістри - це сукупність технічних засобів, призначених для фіксації інформації. Вони виступають носіями даних і

побудовані відповідно до економічного групування інформації про активи, капітал і зобов'язання підприємства. Таким чином, реєстри є засобом бухгалтерського спостереження та носієм інформації, узагальненої на рахунках бухгалтерського обліку.

Склад облікових реєстрів, які ведуться на конкретному підприємстві, залежить від прийнятої на підприємстві форми ведення бухгалтерського обліку. Під формою ведення бухгалтерського обліку розуміють сукупність облікових реєстрів, які використовуються у певній послідовності та взаємодії для ведення обліку із застосуванням подвійного запису.

Певне поєднання хронологічного та систематичного обліку, відповідні форми зв'язку між обліковими реєстрами, спосіб і техніка облікових записів - це все визначає форму ведення бухгалтерського обліку.

Згідно з чинним законодавством підприємство самостійно визначає форму ведення обліку, тобто форма ведення обліку є об'єктом облікової політики й повинна зазначатися в Наказі про облікову політику.

В умовах комп'ютеризації облікового процесу зміст форми ведення бухгалтерського обліку розширюється і поглиблюється. Вона визначає не тільки методи, але й технологічні та інформаційні аспекти організації бухгалтерського обліку й обробки облікових даних.

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

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

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

Меморіально-ордерна форма ведення бухгалтерського обліку одержала назву від меморіального ордеру, складанням якого завершується обробка документів. Передбачає складання проводок на кожен документ окремою довідкою у меморіальних ордерах.

Сьогодні меморіально-ордерна форма ведення обліку використовується переважно в бюджетних установах.

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

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

Ця форма ведення бухгалтерського обліку ґрунтується на застосуванні журналів, де збираються і систематизуються дані первинних документів, необхідні для синтетичного та аналітичного обліку.

У журналах зазначаються коди (шифри) й найменування кореспондуючих рахунків за операціями, що обліковуються в даному журналі.

Журнали відкриваються на місяць на окремий синтетичний рахунок або групу синтетичних рахунків.

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

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

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

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

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

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

Спрощена форма ведення бухгалтерського обліку. Невеликі підприємства використовують спрощену форму ведення бухгалтерського обліку, яка ведеться:

а) за простою формою бухгалтерського обліку без використання регістрів обліку майна малого підприємства;

б) за формою обліку з використанням регістрів обліку майна малого підприємства.

При використанні спрощеної форми ведення бухгалтерського обліку використовуються книги обліку господарських операцій, в яких відображають залишки на бухгалтерських рахунках і реєструють у хронологічній послідовності всі господарські операції, здійснені на підприємстві

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

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

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

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

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

Контрольні питання:

1. Мета та сутність бухгалтерського (фінансового) обліку.
2. Регулювання та організація бухгалтерського (фінансового) обліку на підприємстві.
3. Формування облікової політики підприємства.
4. Структура Плану рахунків бухгалтерського обліку.
5. Форми бухгалтерського обліку.
6. Характеристика меморіально-ордерної форми ведення обліку.
7. Характеристика журнально-ордерної форми ведення обліку.
8. Характеристика спрощеної форми ведення обліку.
9. Характеристика автоматизованої форми ведення обліку.

Тестові завдання для контролю знань:

1. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві регулюється

- A. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
- B. Податковим кодексом
- C. Законом України «Про господарські товариства»
- D. НП(С)БО

2. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належить

- А. до компетенції його власника або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів
- В. до компетенції Податкової адміністрації за місцем реєстрації підприємства
- С. до компетенції Міністерства фінансів України
- Д. до компетенції підприємства

3. Підприємство самостійно

- А. визначає облікову політику підприємства
- В. обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом про бухгалтерський облік і звітність
- С. розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій
- Д. відображає господарські операції в обліку

4. Керівник підприємства зобов'язаний

- А. забезпечити дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку
- В. організувати контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій
- С. створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів
- Д. забезпечити на підприємстві контроль за використанням матеріальних цінностей

5. Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності покладено на

- А. головного бухгалтера підприємства
- В. ліквідаційну комісію, яка утворюється відповідно до законодавства
- С. керівника підприємства
- Д. Міністерство фінансів України

6. Обліковий реєстр являє собою

- А. спосіб групування інформації із первинних документів, що відображає зміни в структурі об'єктів бухгалтерського обліку за певний проміжок часу
- В. спосіб відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку
- С. таблицю, яка складається за даними оборотів щодо рахунків бухгалтерського обліку
- Д. таблицю, яка складається за даними оборотів та сальдо щодо рахунків бухгалтерського обліку

7. Принцип обачливості передбачає, що

- А. оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі

В. оцінка, що застосовується в бухгалтерському обліку, повинна запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат та завищенню оцінки активів і доходів підприємства

С. вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства в його фінансовій звітності проводиться в єдиній грошовій одиниці

Д. вимірювання та узагальнення всіх операцій в регістрах

8. Документація –це

А. відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх у цілому по підприємству

В. засіб перевірки фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів шляхом перерахування, зважування, вимірювання.

С. відображення господарських операцій на бланках документів або технічних носіях (магнітних стрічках, дисках)

Д. узагальнення господарських операцій в обліку

9.Самостійна ініціативна діяльність з виготовлення продукції, надання послуг, реалізації товарів з метою одержання прибутку називається

А. статутом підприємства

В. підприємством

С. підприємництвом

Д. наказом

10. Фізична особа відрізняється від юридичної тим, що

А. фізична особа не може мати печатки

В. юридична особа має статут

С. фізична особа платить менше податків

Д. юридична особа не платить податки

11. Рахунки, призначені для руху грошових коштів є

А. пасивними

В. активними

С. позабалансовими

Д. контрактивними

12. Рахунки, призначені для обліку доходів, прибутку є

А. активними

В. пасивними

С. позабалансовими

Д. контрактивними

13. Кредитовий оборот по пасивному рахунку показує

А. збільшення майна

В. збільшення капіталу або зобов'язань

С. зменшення капіталу

Д. зменшення майна

14. Квартальна звітність підприємства складається з

А. Звіту про фінансовий стан, Звіту про сукупний дохід, Звіту про рух грошових коштів

В. Звіту про фінансовий стан, Звіту про сукупний дохід

С. Звіту про фінансовий стан, Звіту про сукупний дохід, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал

Д. Звіту про фінансовий стан, Звіту про сукупний дохід, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал, Приміток до річної звітності

15. Метою складання звітності є надання інформації про стан підприємства

А. інвесторам та кредиторам

В. менеджерам та управлінському персоналу

С. робітникам підприємства

Д. всі відповіді правильні

16. Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом описування

А. принципів оцінки статей звітності

В. методів обліку відносно окремих статей звітності

С. методів та принципів ведення обліку і складання звітності

Д. методів нарахування амортизації

17. Метою складання фінансової звітності є

А. надання користувачам для прийняття рішення повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства

В. надання даних про результати діяльності та рух коштів менеджерам

С. надання даних про результати діяльності інвесторам

Д. надання керівникам підприємства повної, правдивої та неупередженої інформації для прийняття управлінських рішень

18. Звітним періодом до складання фінансової звітності є

А. календарний рік

В. місяць

С. квартал

Д. 9 місяців

19. Не є обов'язковим і використовується виключно для внутрішніх потреб управління

А. податковий облік

В. управлінський облік

С. фінансовий облік

Д. статистичний облік

20. Обов'язковість ведення бухгалтерського обліку в Україні закріплена у

А. Законі України «Про податкову службу»

В. Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»

С. Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку

Д. Конституції України

Задачі:

№ 1. Які з перелічених статей належать до активу, а які до пасиву?

Статутний капітал, запаси, дебіторська заборгованість, короткострокові кредити банків, поточні фінансові інвестиції, векселі видані, грошові кошти,

будівлі, споруди, резервний капітал, цільове фінансування, векселі отримані, доходи майбутніх періодів, позика банку, прибутки, заборгованість покупців.

№ 2. Поділіть наведені документи на розпорядчі, виконавчі, бухгалтерського оформлення та комбіновані: розрахунок податку на прибуток, довіреність на отримання матеріальних цінностей, акт приймання матеріалів, наказ про призначення комісії у справі втрачених документів, акт на списання інвентарю, гарантійний лист про оплату, договір купівлі-продажу, наказ про прийняття працівника на роботу, прибутковий касовий ордер, акт приймання-передачі основних засобів, вимога на отримання матеріалів, відомість нарахування зносу основних засобів, платіжне доручення, авансовий звіт, відомість нарахування заробітної плати, розпорядження про оплату виконаних сумісниками робіт.

Література до розділу 1

1. Лисиченко О. О., Атамас П. Й., Атамас О. П.. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2019. 356 с.
2. Національні (положення) стандарти бухгалтерського обліку. URL: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35131>
3. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ: університет «Україна», 2019. 527 с.
4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291] URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996-XIV URL: http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/Zak_basa/Z996/
6. Шевченко Л.Я., Шендригоренко М.Т., Янковський В.А. Фінансовий облік [Текст]: навч. посібник. Кривий Ріг: ДонНУЕТ, 2020. 211 с.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1. Визнання, оцінка, класифікація основних засобів та їх інвентарний облік

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби і розкриття такої інформації у фінансовій звітності визначаються НП(С)БО 7 «Основні засоби», норми якого поширюються на підприємства, організації та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім бюджетних установ) [5].

Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, виконання робіт і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [5].

Об'єкт основних засобів – це: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс-певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством [5].

Згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби» об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів, під яким розуміють:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями та приладдям до нього;
- конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;
- відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно;
- інший актив, що відповідає визначенню основні засоби, або частина такого активу, що контролюється підприємством [5].

Класифікація основних засобів – можливість віднести актив до певної

категорії. Регулюється це питання НПСБО 7 «Основні засоби». Загалом основні засоби можуть бути класифіковані за різними критеріями:

1. Форма. Основні засоби можуть бути фізичними об'єктами, такими як будівлі, споруди, обладнання, транспортні засоби тощо, або інтелектуальними активами (патенти, авторські права, тощо).

2. Сфера використання. Основні засоби можуть бути виробничими чи невиробничими. Виробничі основні засоби використовуються в процесі виробництва або надання послуг. Невиробничі такі як інтелектуальна діяльність, не беруть участь у виробничому процесі.

3. Статус. Основні засоби можуть бути новими, або які вже використовуються.

4. Групи. Основні засоби можуть бути класифіковані за групами, такими як будівлі та споруди, обладнання, транспортні засоби.

5. Оцінка та амортизація. Основні засоби враховуються та амортизуються відповідно до бухгалтерського та податкового законодавства.

Багато підходів до класифікації основних засобів є схожими за своєю суттю і мають незначні відмінності.

У таблиці 2.1 наведений один з підходів класифікації основних засобів:

Таблиця 2.1 – Класифікація основних засобів

Класифікаційна ознака	Види
за функціональним призначенням	- виробничі (беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню та діють у сфері матеріального виробництва)
	- невиробничі (не беруть безпосередньої або побічної участі у процесі виробництва і призначені для задоволення комунальних і культурно-побутових потреб трудящих)
за ступенем використання	- діючі (використовуються у даний період часу)
	- недіючі(не використовуються у даний період часу, у зв'язку з консервацією підприємства або цеху)
	- ті, що перебувають у запасі (основні засоби у резерві, що призначені для зміни об'єктів основних засобів, що вибули або ремонтуються)
за галузевою належністю	- промислові
	- сільськогосподарські
	- транспортні
	- інші
за ознакою належності	- власні
	- орендовані

Слід зауважити, що класифікація основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку дещо відрізняється. Це впливає й на порядок обліку.

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:

1. Основні засоби.

- 1.1. Земельні ділянки.
- 1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом.
- 1.3. Будівлі, споруди та передавальні пристрої.
- 1.4. Машини та обладнання.
- 1.5. Транспортні засоби.
- 1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).
- 1.7. Тварини, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.
- 1.8. Багаторічні насадження, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, а також плодоносні рослини.
- 1.9. Інші основні засоби.
2. Інші необоротні матеріальні активи.
 - 2.1. Бібліотечні фонди.
 - 2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.
 - 2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.
 - 2.4. Природні ресурси.
 - 2.5. Інвентарна тара.
 - 2.6. Предмети прокату.
 - 2.7. Інші необоротні матеріальні активи [5].

Такий розподіл обумовлений особливостями нарахування амортизації та застосування при цьому різних методів розрахунку амортизаційних відрахувань.

Згідно з Податковим Кодексом України основні засоби поділяються на групи (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2 – Класифікація основних засобів відповідно ПКУ [1]

Групи	Мінімальні строки корисного використання, р
1	2
Група 1 - земельні ділянки	-
Група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
Група 3 - будівлі, споруди, передавальні пристрої	20 15 10
Група 4 - машини та обладнання	5
Група 5 - транспортні засоби	5
Група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
Група 7 - тварини	6
Група 8 - багаторічні насадження	10
Група 9 - інші основні засоби	12
Група 10 - бібліотечні фонди	-
Група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-

Продовження таблиці 2.2

1	2
Група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
Група 13 - природні ресурси	-
Група 14 - інвентарна тара	6
Група 15 - предмети прокату	5
Група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. № 466-IX внесено зміни, в тому числі, до положень пп. 14.1.138 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, згідно з якими вартісний критерій віднесення необоротних активів до складу основних засобів зріс з 6000 грн. до 20000 грн.

Закон № 466 набрав чинності 23.05.2020 р., а тому для цілей ПКУ платники податку на прибуток з цієї дати мають застосовувати новий вартісний критерій основних засобів.

Отже, відповідно до пп. 14.1.138 Податкового кодексу основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [1].

Згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби» об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена [5]. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів, під яким розуміють:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями та приладдям до нього;
- конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;
- відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно;
- інший актив, що відповідає визначенню основні засоби, або частина

такого активу, що контролюється підприємством [5].

Важливе значення в бухгалтерському обліку має правильне відображення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Розрізняють наступні види їх оцінки:

- первісна вартість;
- переоцінена вартість;
- залишкова вартість;
- справедлива вартість;
- ліквідаційна вартість.

Первісна вартість - історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [5].

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству/установі);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою [5].

НП(С)БО 7 «Основні засоби» також передбачає, що первісна вартість може збільшуватись на суми витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів: модернізацією, модифікацією та реконструкцією.

Переоцінена вартість - вартість необоротних активів після їх переоцінки. Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт [5].

Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу). Бухгалтери називають цю вартість балансовою тому, що саме за цією вартістю враховуються основні засоби при підрахунку валюти балансу [5].

Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату. В більшості випадків під справедливою вартістю розуміють ринкову вартість або відновлювальну [5].

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) [5].

Вартість, яка амортизується представляє собою первісну або переоцінену вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості [5].

2.2. Документальне оформлення операцій основними засобами

Згідно чинного законодавства метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Основні завдання організації обліку наявності та руху основних засобів є:

- контроль за своєчасним надходженням та основенням основних засобів;
- правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в регістрах обліку надходження, внутрішнього переміщення і вибуття об'єктів основних засобів;
- правильне обчислення та відображення в обліку сум зносу (амортизації);
- контроль за витратами на ремонт основних засобів, ефективністю використання основних засобів;
- отримання документально обґрунтованих даних про наявність та рух основних засобів за місцями їх експлуатації, а також в розрізі осіб, відповідальних за їх збереження;
- виявлення результатів від реалізації об'єктів основних засобів або іншого їх вибуття.

Організація обліку основних засобів є вкрай важливою в загальній системі обліку, оскільки саме вони беруть важливу участь у виконанні робіт і наданні послуг.

Організація первинного обліку починається з вивчення складу облікових номенклатур. Насамперед, визначаються господарські факти, які слід відобразити в системі бухгалтерського обліку та зафіксувати у первинних документах – носіях обліково-економічної інформації. На склад облікових номенклатур чинить вплив система звітності, об'єкти проміжного контролю їх формування. Для того, щоб визначити перелік облікових номенклатур з

кожного топологічного підрозділу бухгалтерського обліку, складається перелік усіх об'єктів, які мають бути зафіксовані в первинних документах.

Важливо вказати, що Державна служба статистики України скасувала низку власних наказів, якими свого часу було затверджено, зокрема, деякі форми первинних бухгалтерських документів:

наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. №352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» (Форми «ОЗ»);

наказ Міністерства статистики України від 22.05.1996 р. №145 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів» (форми «МШ»);

наказ Міністерства статистики України від 21.05.1996 р. №193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» (форми «М»);

наказ Міністерства статистики України від 13.06.1997 р. №149 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку роботи будівельних машин та механізмів» (форми «ЕБМ»).

Нагадаємо, що наказом від 17.09.2021 р. № 238 ці накази вже було визнано нечинними. Проте Наказом від 22.10.2021 р. № 266 Держстат скасував свій наказ № 238, а повертатися до старих форм не захотів. Тож довелося скасовувати їх наново.

Водночас було скасовано і «прив'язаний» до Наказу №238 Наказ Держстату від 30.09.2021 р. № 247 «Про скасування абзацу сьомого пункту 1 наказу Державної служби статистики України від 17 вересня 2021 року № 238 «Про визнання такими, що втратили чинність, деяких наказів Міністерства статистики України та Державної служби статистики України».

Наслідки скасування цих типових форм первинних документів:

для бюджетників, які, як правило, суворо дотримуються типових форм документів, затверджених державними органами, жодних. Адже для них існують власні типові форми первинних документів: щодо основних засобів – наказ Мінфіну України від 13.09.2016 р. № 818, щодо МШП та інших запасів – акт на списання, затверджений наказом Мінфіну України «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору» від 23.01.2015 р. № 11 тощо;

для підприємств приватного сектору і до цього існувало право самостійно розробляти форми первинних документів для обліку (п. 2.7 Положення №88). Тож ті, хто раніше користувався типовими формами, можуть застосовувати їх і далі. А можуть і перейти на самостійно розроблені замість скасованих форми документів. У будь-якому випадку, рішення щодо того, за якою формою тепер вести первинний облік основних засобів та запасів, варто зазначити у наказі про облікову політику (або, за потреби, внести до нього відповідні зміни).

Підсумки. Через скасування Держстатом типових форм обліку основних засобів підприємствам доведеться самостійно або розробляти такі документи, або користуватися примірниками, які вже є для бюджетних підприємств.

Отже, згідно Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного

сектору та порядку їх складання» від 13.09.2016 р. № 818 передбачено використання наступних форм первинних документів щодо обліку операцій з основними засобами:

- Акт введення в експлуатацію основних засобів;
- Акт приймання-передачі основних засобів;
- Акт внутрішнього переміщення основних засобів;
- Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів;
- Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів;
- Акт списання основних засобів (часткової ліквідації);
- Акт списання групи основних засобів;
- Акт списання транспортних засобів;
- Акт списання вилучених документів з бібліотечного фонду;
- Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів;
- Інвентарна картка групового обліку основних засобів;
- Інвентарна картка обліку тварин і багаторічних насаджень;
- Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів);
- Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів;
- Акт переоцінки основних засобів.

У табл. 2.3. надано характеристику основним формам первинних документів з обліку основних засобів.

Таблиця 2.3 – Характеристика первинних документів з обліку основних засобів

Назва документу	Примітки
1	2
Акт приймання-передачі основних засобів	Складається на кожний об'єкт окремо, а на декілька - лише в тому випадку, коли об'єкти однотипні, мають однакову вартість і прийняті одночасно на відповідальне зберігання однією й тією ж особою.
Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів основних засобів	Зазначаються технічна характеристика та первісна вартість об'єкту. Актом такої форми оформлюється приймання завершених робіт після добудови, реконструкції або модернізації основних засобів.

Продовження таблиці 2.3

1	2
Акт списання основних засобів	Після ліквідації основних засобів і складання актів на списання основних засобів перший примірник передається до бухгалтерії, де на його підставі робиться запис до інвентарного списку основних засобів.
Акт списання автотранспортних засобів	Складається в двох примірниках, підписують члени комісії, затверджує керівник підприємства або уповноважена особа.
Інвентарна картка обліку основних засобів	Здійснюються записи на підставі актів приймання-передачі основних засобів: для обліку окремих об'єктів основних засобів; для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, які надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці й мають одне й те ж виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та вартість

У ПКУ є вимоги до документального оформлення господарських операцій з основними засобами.

Загальні вимоги до документального супроводу податкового обліку приведені в розділі II ПКУ [1]. Вони не завжди конкретні, але загальний зміст такий: показники податкової звітності мають бути документально підтверджені.

В якості підтверджуючих документів в ПК наводяться: первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова і статистична звітність, «інші документи, пов'язані з нарахуванням і сплатою податків і зборів» (пп. 16.1.5 ст. 16, ст. 44, тощо) [1].

Окрім загальних вимог є й певні вимоги до документального оформлення окремих господарських операцій. Перерахуємо ті з них, які згадують документи для основних засобів:

1. Нарухування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкту, який встановлюється розпорядчим актом (наприклад, наказом по підприємству при визнанні цього об'єкту активом (при зарахуванні на баланс), але не менше мінімально допустимого в податковому законодавстві (згідно п. 23 ПСБО 7), і припиняється на період його виводу з експлуатації (для модернізації, добудови, реконструкції, дообладнання, консервації і інших причин) на підставі документів, що свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації.

2. Нарухування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством у спосіб, визначений наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, і може передивлятися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

3. Виведення з експлуатації будь-якого об'єкту основних засобів здійснюється за результатами ліквідації, продажу, консервації на підставі наказу керівника підприємства, а в разі їх примусового відчуження або конфіскації – згідно з законом.

4. Випадки, коли платник податків надає органу державної податкової служби відповідний документ про знищення, розбирання або перетворення необоротних активів іншим способом, внаслідок чого необоротний фктив не може використовуватися за первинним призначенням (останній абзац пп. 14.1.191 ст. 14, абзац другий пункту. 189.9 ст. 189) [1].

Таким чином, є чотири конкретні вимоги до документів, якими оформляються операції з основними засобами. Три перші вимоги з розділу III ПКУ, і стосуються вони податку на прибуток. Четверта вимога стосується ПДВ: це умова, при виконанні якої (тобто за наявності потрібного документа) операція не вважатиметься постачанням (і немає податкових зобов'язань по ПДВ) [1].

У процитованих нормах ПКУ названо 5 документів:

01) наказ по підприємству про встановлення терміну корисного використання (експлуатації) об'єкту основних засобів;

02) документ, що свідчить про вивід об'єкту основного засобу з експлуатації;

03) наказ про облікову політику, в якому необхідно зафіксувати вибір методу нарахування амортизації у податковому обліку;

04) наказ керівника підприємства про виведення об'єкту основних засобів з експлуатації;

05) документ про знищення, розбирання або перетворення необоротних активів іншим способом.

З цих документів два відносяться до первинних. Звернаємо увагу, що ПКУ в обох випадках використовує узагальнювальну назву «документ» (а не конкретне, наприклад «акт»). Три інших документа до категорії первинних не відносяться. Адже первинні документи згідно з визначенням терміну, наведеного в ст.1 Закону про бухоблік, містять відомості про вже здійснену господарську операцію [2]. Визначення терміну корисного використання, вибір методу нарахування амортизації, а також наказ керівника підприємства про виведення об'єктів основних засобів з експлуатації самі по собі, звичайно ж, не є господарськими операціями. Це процедурні питання, а документи ці відносяться до категорії організаційно-розпорядчих документів, а не первинних.

2.3. Облік надходження основних засобів

Надходження основних засобів на підприємство може здійснюватися декількома способами, відображеними у вигляді рисунку 2.1.



Рисунок 2.1 – Способи надходження основних засобів на підприємство

Створені та куплені основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, що являє собою фактичну вартість їх створення чи придбання або справедливую вартість за іншими надходженнями, крім переведення з малоцінних предметів.

Процес документообігу купівлі основних засобів за грошові кошти наведено у рисунку 2.2.

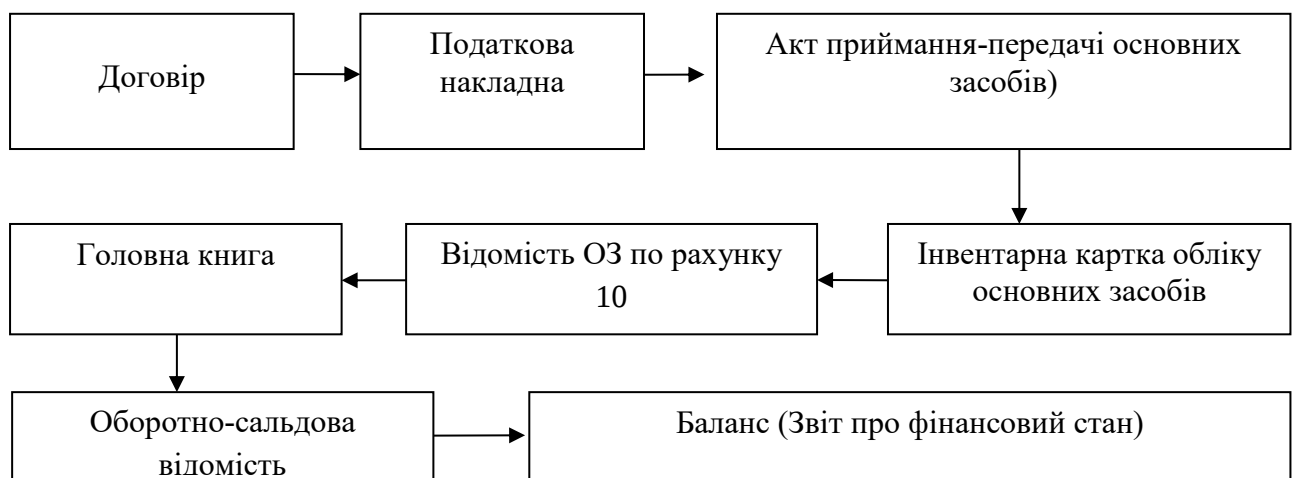


Рисунок 2.2 – Алгоритм оформлення документів при купівлі основних засобів за грошові кошти

Облік основних засобів здійснюється централізовано в бухгалтерії підприємства.

Для організації обліку й забезпечення контролю за рухом і збереженням основних засобів кожному інвентарному об'єкту, незалежно від того, знаходиться він в експлуатації чи в запасі, присвоюється відділом бухгалтерії підприємства відповідний інвентарний номер. Цей номер зберігається за ним на весь період його знаходження на даному підприємстві.

Інвентарні номери вибулих (реалізованих, ліквідованих за зносом, безоплатно і з інших причин) об'єктів не можуть присвоюватися іншим об'єктам основних засобів.

Аналітичний пооб'єктний облік основних засобів ведеться на інвентарних картках.

Для обліку основних засобів планом рахунків бухгалтерського обліку використовується рахунок бухгалтерського обліку 10 «Основні засоби».

За дебетом синтетичного рахунку рахунку 10 відображається:

- надходження придбаних, створених, безоплатно отриманих основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю;
- сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта;
- сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів [8].

За кредитом рахунку 10 відображається вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у випадку часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів.

Рахунок 10 «Основні засоби» має наступні субрахунки:

- 100 «Інвестиційна нерухомість»;
- 101 «Земельні ділянки»;
- 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»;
- 103 «Будинки та споруди»;
- 104 «Машини та обладнання»;
- 105 «Транспортні засоби»;
- 106 «Інструменти, прилади та інвентар»;
- 107 «Тварини»;
- 108 «Багаторічні насадження та плодоносні рослини»;
- 109 «Інші основні засоби» [7].

Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо дорівнює їхній собівартості, яка визначається згідно з Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати».

Витрати на придбання та на створення основних засобів є капітальними інвестиціями та обліковуються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» на відповідних субрахунках:

- 151 «Капітальне будівництво»;

152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» [7].

На синтетичному рахунку 15 та на відповідних субрахунках формується первісна вартість об'єкта основних засобів. У випадках, якщо інші надходження основних засобів (безоплатно, внески в статутний капітал, не облікованих, переведення з оборотних активів) не вимагають додаткових витрат з доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання, вони не є капітальними інвестиціями й одразу зараховуються на рахунок 10 «Основні засоби» на відповідні субрахунки.

Придбані за гроші об'єкти основних засобів, що не вимагають монтажу (транспортні засоби, деякі верстати, вимірювальні прилади, виробничий і господарський інвентар тощо) оприбутковуються на рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», а після введення в експлуатацію - на рахунку 10 «Основні засоби» (відповідному субрахунку) [8].

Обладнання, що вимагає монтажу, та будівельні матеріали обліковуються в складі виробничих запасів. Їх придбання в бухгалтерському обліку відображається за дебетом субрахунку 205 «Будівельні матеріали» і за кредитом субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками». Передання будівельних матеріалів та обладнання для його подальшого монтажу відображається за дебетом субрахунку 151 «Капітальне будівництво» та за кредитом субрахунку 205 «Будівельні матеріали» після підтвердження їх використання і монтажу на об'єктах будівництва [8].

За підрядного способу будівельно-монтажні роботи виконуються згідно з підрядним договором (контрактом) з оплатою їхньої кошторисної вартості. Підприємство-замовник здійснює облік витрат на капітальні інвестиції, веде розрахунки з підрядниками за виконані та прийняті роботи на основі таких документів первинного обліку: Акт приймання виконаних підрядних робіт (ф. № 2 КБ-2в) та Довідка про вартість виконаних робіт (ф. № КБ-3).

Замовник відображає в обліку вартість виконаних і прийнятих за актами будівельно-монтажних робіт

Дт субрахунку 151 «Капітальне будівництво» (за сумою оплати)

Кт субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

За господарського способу підприємство-забудовник відображає ведення будівництва й монтажних робіт за дебетом субрахунку 151 «Капітальне будівництво» на відповідних аналітичних рахунках створюваних об'єктів за наступними статтями:

- вартість обладнання, що потребує монтажу;
- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці з нарахуваннями на соціальні заходи;
- накладні витрати, пов'язані з будівництвом об'єкта;
- інші втрати, безпосередньо пов'язані з будівництвом об'єкта (отримання дозволу та відведення будівельного майданчика; пошукові роботи на майданчику; проектні роботи; оплата спеціальних послуг (архітекторів, геодезистів тощо)).

Узагальненням даних субрахунків рахунку 15 «Капітальні інвестиції»

обчислюють фактичну собівартість (інвентарну вартість) завершених будівництвом і придбанням об'єктів.

Введення в експлуатацію кожного об'єкта основних засобів оформлюється Актом введення в експлуатацію основних засобів, на основі якого списується вартість капітальних інвестицій на завершені об'єкти, а також здійснюється зарахування останніх на баланс до складу основних засобів.

Приклад відображення в бухгалтерському обліку операцій з придбання об'єктів за гроші підрядним і господарським способом наведено у таблицях 2.4 - 2.8 (умовні суми).

Зарахування об'єктів основних засобів на баланс підприємства-одержувача згідно з п. 10 та п. 6 НП(С)БО 7 здійснюється за справедливою вартістю, визнаною та погодженою засновниками (учасниками), що також визначають період їх корисного використання, ліквідаційну вартість і метод нарахування амортизації [5].

Таблиця 2.4 – Облік придбання об'єктів основних засобів за грошові кошти

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
1. Одержано компресор від постачальника	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	30000
2. Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	6000
3. Сплачено постачальнику за отримані основні засоби	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	36000
4. Сплачено витрати зі страхування ризиків з доставки об'єкта	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	540
5. Віднесено на витрати страхування об'єкта	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	540
6. Сплачено послуги транспортної організації за доставку компресора	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2000
7. Належить підприємству ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	400
8. Відображено вартість транспортних послуг, пов'язаних із придбанням компресора	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	2000

Таблиця 2.5 – Облік будівництва об'єкту підрядним способом

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
1	2	3	4
1. Відображено витрати на проектно-кошторисну документацію	151 «Капітальне будівництво»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	120000
2. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	24 000
3. Сплачено вартість проектних робіт	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	144000
4. Вартість будівельно-монтажних робіт, виконаних підрядником згідно з актами	151 «Капітальне будівництво»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	500000
5. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	100000
6. Сплачено вартість будівельно-монтажних робіт, виконаних підрядником	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	600000
7. Вартість придбаного обладнання, що потребує монтажу	205 «Будівельні матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	300000
8. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ із придбаного обладнання	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	60000
9. Сплачено постачальнику за обладнання	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	360000
10. Встановлено підрядником обладнання, що потребує монтажу	151 «Капітальне будівництво»	205 «Будівельні матеріали»	300000
11. Зараховано будівлю до складу основних засобів (120000 + 500000 + 300000)	103 «Будинки та споруди»	151 «Капітальне будівництво»	920000

Таблиця 2.6 – Облік операцій із будівництва об'єкту виробничого призначення господарським способом

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
1	2	3	4
1. Отримана проектно-кошторисна документація	151 «Капітальне будівництво»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	50000
2. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	10000

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4
3. Сплачено постачальнику за виконані проектні роботи	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	60000
4. Придбано будівельних матеріалів	205 «Будівельні матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	200000
5. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	40000
6. Сплачено постачальнику за будівельні матеріали	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	240000
7. Списано на об'єкти будівельні матеріали	151 «Капітальне будівництво»	205 «Будівельні матеріали»	200000
8. Придбано обладнання, що потребує монтажу	205 «Будівельні матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	150000
9. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	30000
10. Сплачено постачальнику за обладнання	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	180000
11. Передано обладнання, що вимагає монтажу, на спорудження	151 «Капітальне будівництво»	205 «Будівельні матеріали»	150000
12. Нарахована оплата праці будівельникам	151 «Капітальне будівництво»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	130000
13. Здійснено відрахування на соціальні заходи	151 «Капітальне будівництво»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»	47450
14. Нараховано амортизацію машин і механізмів, зайнятих на будівельно-монтажних роботах	151 «Капітальне будівництво»	131 «Знос основних засобів»	8400
15. Одержано послуги сторонніх підприємств і організацій	151 «Капітальне будівництво»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	32000
16. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	6400
17. Сплачено послуги сторонніх підприємств і організацій	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	38400

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4
18. Інші витрати	151 «Капітальне будівництво»	Різні рахунки за видами витрат	22000
19. Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів (50000 + 200000 + 150000 + 130000 + 47450 + 8400 + 32000 + 22000)	103 «Будинки та споруди»	151 «Капітальне будівництво»	639850

Таблиця 2.7 – Облік операцій з внесення об'єкту резидентом до статутного капіталу

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
1. Формування зареєстрованого статутного капіталу	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»	250000
2. Прийнято металообробний верстат, що не потребує монтажу	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	46 «Неоплачений капітал»	250000
3. Верстат введено в експлуатацію	104 «Машини та обладнання»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	250000

У бухгалтерському обліку внесені нерезидентом основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, якою згідно з п. 10 НП(С)БО 7 «Основні засоби» є погоджена засновниками (учасниками) справедлива вартість [5]. Інші витрати підприємства, пов'язані з одержанням таких основних засобів (митні збори, тощо), не включаються в бухгалтерському обліку в їх первісну вартість і є витратами на здійснення фінансової діяльності, бо підприємство емітує корпоративні права та одержує основні засоби [5].

Безоплатне надходження основних засобів може бути як від сторонніх підприємств і організацій, так і за рахунок раніше не облікованих і виявлених (вибірковими перевірками чи інвентаризацією) на своєму підприємстві. Документами на їх оприбуткування є накладні та акти приймання-передачі основних засобів. Згідно з НП(С)БО 7 при безоплатному отриманні основних засобів первісною вартістю є їхня справедлива вартість на дату отримання, і це відображається бухгалтерським записом [5]:

Д-т 10 «Основні засоби»

К-т 424 «Безоплатно одержані необоротні активи».

Якщо в актах приймання-передачі вказується встановлена комісією сума зносу, то це відображається бухгалтерським записом:

Д-т 131 «Знос основних засобів»

К-т 10 «Основні засоби»

Здійснені при цьому додаткові витрати на транспортування та підготовку об'єкта до експлуатації також включаються до його первісної вартості через рахунок 15 «Капітальні інвестиції» [7,8].

Основні засоби на підприємство можуть надходити і способом обміну (бартеру) як на основні засоби, так і на інші активи (запаси, цінні папери, тощо). Обмін може здійснюватися на подібні їм основні засоби або запаси, цінні папери, які є неподібними активами.

Первісна вартість об'єкта основних засобів визначається згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби» залежно від того, якими саме активами (подібними чи неподібними об'єктами) здійснюється обмін [5].

Таблиця 2.8 – Облік отримання основних засобів в обмін на неподібні об'єкти

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
1. Одержані основні засоби в обмін на готову продукцію	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	50000
2. Передані за актом в експлуатацію одержані основні засоби	10 «Основні засоби»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	50000
3. Відвантажена готова продукція	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»	50000

2.4. Облік амортизації і зносу основних засобів

У процесі експлуатації основні засоби підприємства зношуються і поступово переносять свою вартість на вартість готової продукції у вигляді амортизаційних відрахувань.

Відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби», амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [5].

Строк корисного використання (експлуатації) - це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг) [5].

Норма амортизації – частина вартості, виражена у відсотках до амортизаційної вартості, яку переносять на вартість готової продукції у звітному році [5].

Знос основних засобів – це сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання [5].

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством у розпорядчому акті при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Нарахування амортизації здійснюється щомісячно за кожним об'єктом

окремо протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, встановленого самостійно підприємством у разі визнання цього об'єкта активом (під час зарахування на баланс) і припиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» амортизація нараховується за такими методами [5]:

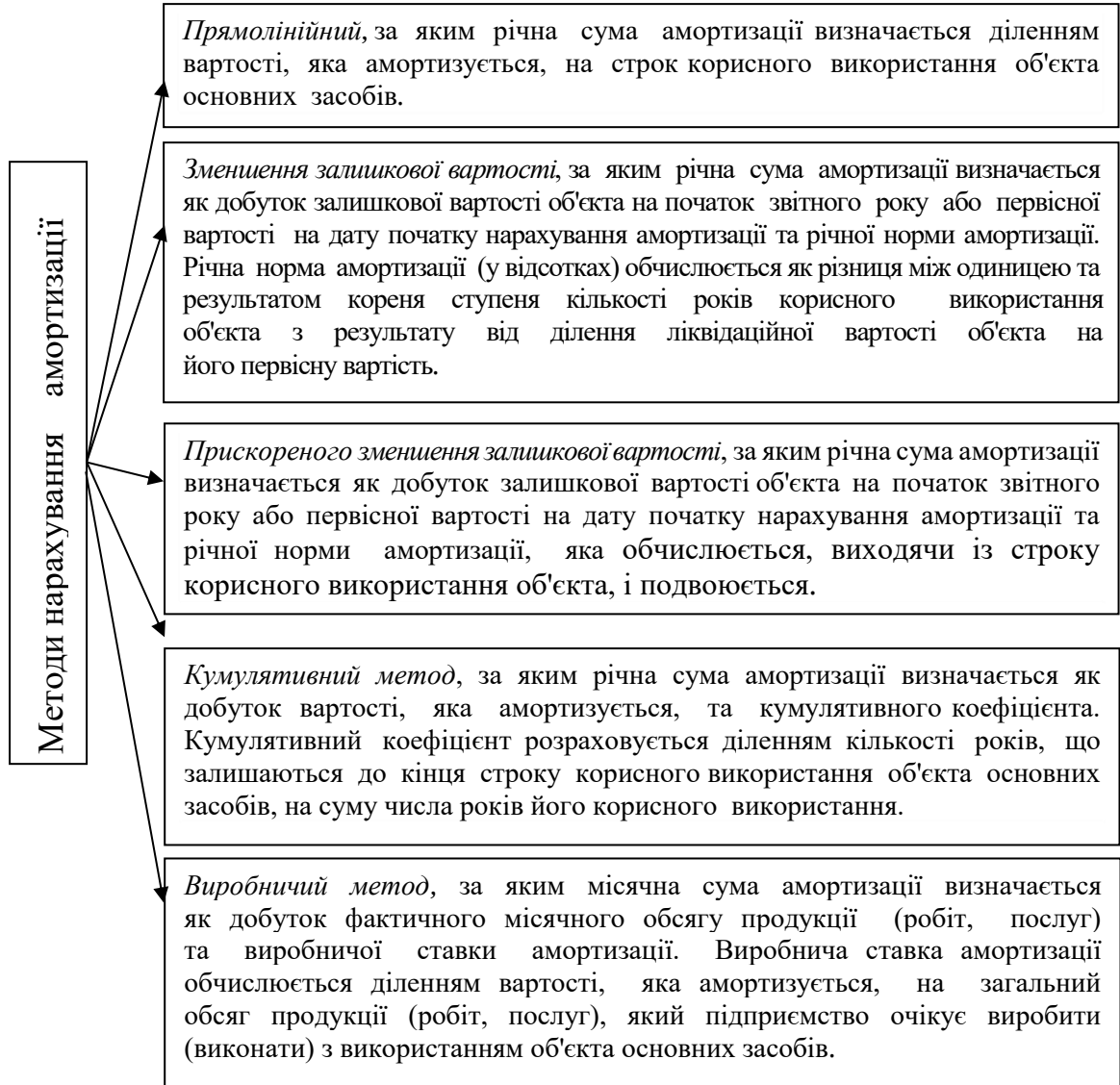


Рисунок 2.3 – Методи нарахування амортизації

У таблиці 2.9 наведено формули для визначення величини нарахованої амортизації об'єктів основних засобів за обраним та вказаним методом у Наказі про облікову політику підприємства.

Таблиця 2.9 – Розрахунок амортизації об'єктів основних засобів

Метод	Формула	Примітки
Прямолінійний	$RSA_1 = \frac{VA}{S}$ $MSA_1 = \frac{RSA_1}{12}$	RSA ₁ – річна сума амортизації; VA – вартість, що амортизується; S – строк корисного використання об'єкта ОЗ; MSA ₁ – місячна сума амортизації.
Зменшення залишкової вартості	$RSA_2 = Z \times N = Z \times \left(1 - \sqrt[n]{\frac{L}{P}} \right) \times 100\%$ $MSA_2 = \frac{RSA_2}{12}$	RSA ₂ – річна сума амортизації; Z – залишкова вартість об'єкта на початок звітнього року або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації; N – річна норма амортизації; L – ліквідаційна вартість; P – первісна вартість; n – кількість років; MSA ₂ – місячна сума амортизації.
Прискореного зменшення залишкової вартості	$RSA_3 = Z \times N = Z \times \left(\frac{100\%}{S} \times 2 \right)$ $MSA_3 = \frac{RSA_3}{12}$	RSA ₃ – річна сума амортизації; MSA ₃ – місячна сума амортизації.
Кумулятивний	$RSA_4 = VA \times K = VA \times \left(\frac{R}{M} \right)$ $MSA_4 = \frac{RSA_4}{12}$	RSA ₄ – річна сума амортизації; K – кумулятивний коефіцієнт; R – кількість років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта;

		М – сума числа років корисного використання об'єкта; MSA_4 – місячна сума амортизації.
Виробничий	$MSA_5 = F \times VS = F \times \left(\frac{VA}{G} \right)$	MSA_5 – місячна сума амортизації; F – фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг); VS – виробнича ставка амортизації; G – загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта ОЗ.

Слід зазначити, що змінами, внесеними Законом України від 16.01.2020 р. №466 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», який набрав чинності 23.05.2020 р., до пп. 138.3.1 ПКУ, дозволено застосування «виробничого» методу для визначення податкової амортизації.

При цьому п. 52 підрозд. 4 розд. XX ПКУ передбачено, що платники податку на прибуток мали можливість прийняти рішення про застосування з II – IV кварталу 2020 року «виробничого» методу нарахування амортизації при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток до основних засобів, амортизацію яких розпочато за іншим методом. Такі платники податку зобов'язані провести інвентаризацію цих об'єктів основних засобів станом на перше число податкового (звітного) періоду 2020 року, у якому прийнято рішення про застосування «виробничого» методу.

Метод амортизації згідно з НП(С)БО 7 обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його користування [5].

Амортизаційні відрахування відносять на витрати підприємства як частину вартості основних засобів, що відповідає їх зносу.

Для обліку зносу призначений синтетичний рахунок 13 «Знос необоротних активів», що має субрахунки: 131 «Знос основних засобів»; 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»; 133 «Знос нематеріальних активів»; 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»; 135 «Знос інвестиційної нерухомості» [7].

На субрахунку 131 «Знос основних засобів» узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби». При цьому інформація про суму зносу інвестиційної

нерухомості, облік якої ведеться на субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» за первісною вартістю узагальнюється на субрахунку 135 «Знос інвестиційної нерухомості».

На субрахунку 132 обліковується знос по інших матеріальних необоротних активах, тобто, тих, що обліковуються на рахунку 11 [7].

На субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» узагальнюється інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів. На субрахунку 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів» узагальнюється інформація про суму амортизації, нарахованої на довгострокові біологічні активи, облік яких ведеться на субрахунках 162 та 164, які оцінені за первісною вартістю.

За кредитом рахунку 13 відображається нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів, за дебетом – зменшення суми зносу (накопиченої амортизації).

Основна кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів наведена у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Підстава
	Д-т	К-т	
1. Нарахована амортизація основних засобів, пов'язаних з капітальним будівництвом	151 «Капітальне будівництво»	131 «Знос основних засобів»	Розрахунок амортизації
2. Нарахована амортизація основних засобів, пов'язаних з придбанням або виготовленням основних засобів	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	131 «Знос основних засобів»	Розрахунок амортизації
3. Нарахована амортизація основних засобів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом	23 «Виробництво»	131 «Знос основних засобів»	Розрахунок амортизації
4. Нарахована амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»	Розрахунок амортизації
5. Нарахована амортизація основних засобів адміністративного призначення	92 «Адміністративні витрати»	131 «Знос основних засобів»	Розрахунок амортизації
6. Нарахована амортизація основних засобів, пов'язаних зі збутом продукції (робіт, послуг)	93 «Витрати на збут»	131 «Знос основних засобів»	Розрахунок амортизації
7. Списується амортизація (знос) за основними засобами, які вибули з підприємства	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»	Акт ОЗ 1, ОЗ 3

2.5. Облік вибуття основних засобів та їх переміщення на підприємстві

Об'єкт основних засобів відповідно до п. 33 НП(С)БО 7 «Основні засоби» вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок:

- продажу;
- безоплатної передачі іншим підприємствам;
- ліквідації через невідповідність критеріям визнання активом;
- списання у випадку виявлення нестачі [5].

Вибуття основних засобів оформляється Актом списання основних засобів, в якому відображаються первинна вартість об'єкта, що вибуває, сума нарахованого зносу, залишкова вартість, причина вибуття об'єкта (реалізація, ліквідація, безоплатна передача тощо), витрати, пов'язані з вибуттям, а також результат від списання об'єкта. На основі акту здійснюються відповідні записи в інвентарних картках та інвентарному списку. Регістри аналітичного обліку (інвентарні картки) реалізованих основних засобів додаються до документів, якими оформлені факти вибуття таких активів.

Оформлений акт списання основних засобів передається в бухгалтерію підприємства (організації), яка здійснює відмітку про вибуття об'єкта в інвентарній картці, а також в опису інвентарних карток. Відповідні записи здійснюються в інвентарному списку основних засобів за місцем їх знаходження. Фінансовий результат від ліквідації об'єктів основних засобів внаслідок фізичного або морального зносу визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків) та залишковою вартістю об'єкта й витратами, пов'язаними з його ліквідацією.

Якщо об'єкт основних засобів ліквідується внаслідок надзвичайних подій (пожежі, повені, землетрусу тощо), то фінансовий результат визначається як різниця між величиною втрат (залишкова вартість об'єкта плюс витрати на остаточну ліквідацію) і величиною доходу у вигляді оприбуткованих матеріалів і страхового відшкодування.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з продажу основних засобів показано у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Кореспонденція рахунків з обліку продажу об'єкта основних засобів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
1	2	3	4
1. Відображено дохід від реалізації об'єкта основних засобів	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	71 «Інший операційний дохід»	240000

Продовження таблиці 2.11

1	2	3	4
2. Відображена сума ПДВ	71 «Інший операційний дохід»	641 «Розрахунки за податками»	40000
3. Списується знос реалізованого об'єкта основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»	320000
4. Залишкова вартість об'єкта основних засобів переводиться до складу товарів для продажу	28 «Товари»	10 «Основні засоби»	145200
5. Списується собівартість реалізованого об'єкта на інші операційні витрати	94 «Інші витрати операційної діяльності»	28 «Товари»	145200
6. Віднесення доходів на фінансові результати	791 «Результати операційної діяльності»	94 «Інші витрати операційної діяльності»	145200
7. Віднесення витрат на фінансові результати	71 «Інший операційний дохід»	791 «Результати операційної діяльності»	200000
8. Відображено фінансовий результат від реалізації об'єкта основних засобів	791 «Результати операційної діяльності»	44 «Нерозподілені прибутки, непокриті збитки»	54800

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з безкоштовної передачі основних засобів наведено у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Кореспонденція рахунків з обліку безкоштовної передачі об'єкта основних засобів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
1. Списується знос безкоштовно переданого об'єкта основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»	250000
2. Списується залишкова вартість безкоштовно переданого об'єкта основних засобів	976 «Списання необоротних активів»	10 «Основні засоби»	98500
3. Нарахована сума ПДВ на залишкову вартість об'єкта основних засобів	976 «Списання необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»	19700
4. Віднесення витрат на фінансові результати	71 «Інший операційний дохід»	976 «Списання необоротних активів»	118200

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій зі списання об'єкта основних засобів наведено у таблиці 2.13.

Таблиця 2.13 – Кореспонденція рахунків з обліку ліквідації об'єкта основних засобів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
1	2	3	4
1. Списується сума зносу об'єкта основних засобів, що ліквідується	131 «Знос основних засобів»	104 «Машини і обладнання»	20000
2. Списується залишкова вартість обладнання, що ліквідується	976 «Списання необоротних активів»	104 «Машини і обладнання»	36000
3. Нараховуються податкові зобов'язання на залишкову вартість	976 «Списання необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»	7200
4. Списуються витрати, пов'язані з ліквідацією об'єкта	976 «Списання необоротних активів»	661 «Розрахунки з оплати праці» 65 «Розрахунки за страхуванням»	1200
5. Оприбутковуються запчастини, отримані у результаті ліквідації устаткування	207 «Запасні частини»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	820
6. Оприбутковується металобрухт, отриманий у результаті ліквідації устаткування	209 «Інші матеріали»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	500
7. Списуються на фінансові результати витрати, пов'язані з ліквідацією об'єкта	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	976 «Списання необоротних активів»	44400
8. Списуються на фінансові результати доходи, отримані від ліквідації об'єкта	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	1320
9. Відображено фінансовий результат від ліквідації об'єкта основних засобів	44 «Нерозподілені прибутки, непокриті збитки»	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	43080

Бухгалтерські проведення з обліку списання основних засобів у випадку виявлення їх нестачі відображено у таблиці 2.14.

Таблиця 2.14 – Кореспонденція рахунків з обліку списання основних засобів у випадку виявлення їх нестачі в процесі інвентаризації

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
1	2	3	4
1. Списується вартість нестачі основних засобів в частині зносу	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»	15250

Продовження таблиця 2.14

1	2	3	4
2. Списується залишкова вартість зазначеного об'єкта основних засобів	976 «Списання необоротних активів»	10 «Основні засоби»	8620
3. Визнано дохід у вигляді суми, що підлягає відшкодуванню винними особами	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	8620
4. Одержані суми відшкодування від винних осіб за втрату об'єкта основних засобів	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	8620

Синтетичний облік всіх операцій з основними засобами підприємства здійснюється у журналі-ордері № 13 (журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку), або в журналі 4 (журнальна форма обліку) [9].

2.6. Облік нематеріальних активів

Відповідно до НП(С)БО 8, нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [6]. Немонетарні активи – усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- права на комерційні позначення (права на торговельні марки, комерційні найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у т. ч. ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

– інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) [6].

Нематеріальні активи відображаються в балансі підприємства, якщо існує ймовірність отримання майбутньої економічної вигоди та їх вартість можна достовірно визначити.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів призначений синтетичний рахунок 12 «Нематеріальні активи» [7]. За дебетом рахунку 12 відображається придбання або отримання в результаті розробки нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів. За кредитом рахунку 12 відображають вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів [8].

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» має субрахунки:

121 «Права користування природними ресурсами»;

122 «Права користування майном»;

123 «Права на комерційні позначення»;

124 «Права на об'єкти промислової власності»;

125 «Авторське право та суміжні з ним права»;

127 «Інші нематеріальні активи» [7].

У таблиці 2.15 наведено кореспонденцію рахунків з обліку операцій щодо придбання нематеріальних активів.

Таблиця 2.15 – Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з обліку операцій щодо придбання нематеріальних активів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
1. Отримані на підприємство нематеріальні активи	154 «Придбання нематеріальних активів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
2. Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
3. Інші витрати пов'язані з доведенням нематеріальних активів до придатного стану	154 «Придбання нематеріальних активів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
4. Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
5. Введено в дію нематеріальні активи	12 «Нематеріальні активи»	154 «Придбання нематеріальних активів»

Нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх

корисного використання, який встановлюється підприємством у розпорядчому акті при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До них відносяться ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів або їх еквівалентів від використання таких нематеріальних активів.

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід враховувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків його використання;
- очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства [6].

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені подаковим законодавством. Ця класифікація регулюється статтею 138 ПКУ, зокрема пунктом 138.3.4 (таблиця 2.16).

Таблиця 2.16 – Класифікація груп нематеріальних активів та мінімально допустимих строків їх амортизації

Група	Строк дії права користування
група 1 - права користування природними ресурсами	відповідно до правовстановлюючого документа
група 2 - права користування майном	відповідно до правовстановлюючого документа
група 3 - права на комерційні позначення	відповідно до правовстановлюючого документа
група 4 - права на об'єкти промислової власності	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш, як 5 років
група 5 - авторське право та суміжні з ним права	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш, як 2 роки
група 6 - інші нематеріальні активи	відповідно до правовстановлюючого документа

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби» [5].

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у

якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу (таблиця 2.17).

Для синтетичного обліку нематеріальних активів бухгалтер використовує субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів». За кредитом субрахунку 133 здійснюється нарахування амортизації нематеріальних активів, а за дебетом її списання при вибутті або уцінці нематеріальних активів [8].

Таблиця 2.17 – Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з обліку нарахування амортизації та списання нематеріальних активів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Підстава
	Д-т	К-т	
1	2	3	4
1. Нарахована амортизація на нематеріальні активи, які пов'язані з загальновиробничими витратами	91 «Загальновиробничі витрати»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	Розрахунок амортизації
2. Нарахована амортизація на нематеріальні активи, пов'язані з адміністративними витратами	92 «Адміністративні витрати»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	Розрахунок амортизації
3. Нарахована амортизація на нематеріальні активи, пов'язані з витратами на збут	93 «Витрати на збут»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	Розрахунок амортизації
4. Нарахована амортизація на нематеріальні активи пов'язані з іншими операційними витратами	94 «Інші операційні витрати»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	Розрахунок амортизації
5. Списана амортизації нематеріальних активів при їх вибутті (ліквідації)	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»	Бухгалтерська довідка
6. Списання залишкової вартості при достроковому вибутті нематеріальних активів	976 «Списання необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи»	Акт списання ОЗ

Для синтетичного обліку нематеріальних активів бухгалтери використовують журнал-ордер №13 (журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку), або журнали 4 (журнальна форма обліку) [9].

Контрольні питання:

1. Що таке «основні засоби», «нематеріальний актив»?
2. Як класифікують основні засоби для цілей бухгалтерського обліку?
3. Як класифікують основні засоби згідно Податкового кодексу України?
4. Які Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку застосовують для обліку основних засобів і нематеріальних активів?
5. Які рахунки бухгалтерського обліку застосовують щодо обліку основних засобів і нематеріальних активів?
6. Чи залежить порядок обліку від напрямів надходження основних засобів і нематеріальних активів?
7. Які існують напрями надходження основних засобів та нематеріальних активів на підприємство?
8. Які первинні документи складаються при надходженні, руху основних засобів?
9. Які основні проведення складаються в обліку нематеріальних активів?
10. Які методи нарахування амортизації основних засобів може використовувати підприємство?

Тестові завдання для контролю знань:

1. **Склад, класифікація основних засобів, їх оцінка та порядок відображення у фінансовій звітності визначено у**
А. НП(С)БО 1
В. НП(С)БО 7
С. НП(С)БО 10
D. НП(С)БО 9.
2. **Залежно від характеру участі основних засобів у процесі діяльності вони поділяються на**
А. виробничі й невиробничі
В. довгострокові та короткострокові
С. основні та допоміжні
D. оборотні та необоротні
3. **Витрати на придбання та на створення основних засобів є капітальними інвестиціями та обліковуються на рахунок**
А. 20
В. 31
С. 12
D. 15
4. **Об'єктами для нарахування амортизації є**
А. сировина і матеріали
В. основні засоби підприємства
С. оборотні активи
D. готова продукція
5. **Синтетичний облік нематеріальних активів ведеться на рахунок**

- A. 25
- B. 11
- C. 13
- D. 12

6. Операція з оприбуткування основних засобів, отриманих від постачальника відображається кореспонденцією рахунків:

- A. Дт 15 Кт 631
- B. Дт 10 Кт 631
- C. Дт 15 Кт 661
- D. Дт 12 Кт 631

7. Операція з відображення податкового кредиту при оприбуткуванні основних засобів, отриманих від постачальника відображається кореспонденцією рахунків:

- A. Дт 15 Кт 631
- B. Дт 641 Кт 631
- C. Дт 15 Кт 641
- D. Дт 641 Кт 661

8. Операція з врахування вартості будівельно-монтажних робіт, виконаних підрядником згідно з актами відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 151 Кт 631
- B. Дт 641 Кт 631
- C. Дт 151 Кт 661
- D. Дт 121 Кт 631

9. Операція з врахування встановленого підрядником обладнання, що потребує монтажу відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 151 Кт 205
- B. Дт 641 Кт 631
- C. Дт 151 Кт 631
- D. Дт 121 Кт 205

10. Операція по нарахуванню амортизації основних засобів основного виробництва відображається кореспонденцією рахунків:

- A. Дт 20 Кт 13
- B. Дт 23 Кт 13
- C. Дт 13 Кт 10
- D. Дт 92 Кт 13

11. Операція по списанню амортизації вибулих основних засобів відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 10 Кт 13
- B. Дт 23 Кт 13
- C. Дт 13 Кт 10
- D. Дт 92 Кт 13

12. Операція по отриманню будівельних матеріалів від ліквідації об'єкту основних засобів відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 205 Кт 74

В. Дт 205 Кт 13

С. Дт 205 Кт 10

Д. Дт 92 Кт 205

13. Операція по нарахуванню амортизації адміністративного комбінату відображається кореспонденцію рахунків

А. Дт 20 Кт 13

В. Дт 23 Кт 13

С. Дт 13 Кт 10

Д. Дт 92 Кт 13

14. Операція по використанню будівельних матеріалів при створенні об'єкта основних засобів відображається кореспонденцію рахунків

А. Дт 205 Кт 10

В. Дт 10 Кт 205

С. Дт 15 Кт 205

Д. Дт 23 Кт 205

15. Операція по оплаті рахунку підрядної організації за монтажні роботи по установці об'єкта основних засобів відображається кореспонденцію рахунків

А. Дт 631 Кт 311

В. Дт 31 Кт 631

С. Дт 15 Кт 631

Д. Дт 361 Кт 311

16. Операція по списанню витрат на створення об'єкта основних засобів власними силами відображається кореспонденцію рахунків

А. Дт 20 Кт 15

В. Дт 10 Кт 15

С. Дт 15 Кт 631

Д. Дт 15 Кт 10

17. Операція по переведенню об'єкта основних засобів до складу товарів для їх продажу відображається кореспонденцію рахунків

А. Дт 28 Кт 10

В. Дт 10 Кт 28

С. Дт 28 Кт 15

Д. Дт 15 Кт 28

18. Операція по одержанню основних засобів в обмін на готову продукцію відображається кореспонденцію рахунків

А. Дт 15 Кт 26

В. Дт 10 Кт 701

С. Дт 15 Кт 701

Д. Дт 10 Кт 26

19. Операція по списанню витрат, пов'язаних з ліквідацією об'єкта основних засобів відображається кореспонденцію рахунків

А. Дт 976 Кт 20

В. Дт 976 Кт 661

С. Дт 976 Кт 651

D. Всі відповіді є правильними

20. Операція по віднесенню витрат на фінансові результати при реалізації основних засобів відображається кореспонденцією рахунків

A. Дт 79 Кт 97

B. Дт 97 Кт 79

C. Дт 79 Кт 44

D. Дт 44 Кт 79

Задачі:

№ 1. Підприємство-платник ПДВ придбало у постачальника обладнання вартістю 43 200 грн., у тому числі ПДВ - 7200 грн.

Сторонній автоперевізник надав послуги з транспортування придбаного обладнання на підприємство вартістю 1200 грн., у тому числі ПДВ -200грн.

Від монтажною організації отримано роботи з установки, монтажу і налагодження обладнання на суму 6600грн., у тому числі ПДВ -1100грн.

Вартість обладнання, послуг і робіт оплачено постачальникам з поточного рахунку підприємства.

Окрім того, підприємство понесло власні витрати з установки і монтажу: заробітна плата з нарахуваннями ЄСВ працівників - 1500 грн., вартість використаних при установці матеріалів - 4000 грн.

Обладнання планується використовувати в господарській діяльності підприємства для здійснення оподатковуваних ПДВ операцій.

Обладнання введено в експлуатацію.

Скасти бухгалтерські проведення на здійснені господарські операції.

№ 2. ТОВ «А» придбало офіс за 250000 грн., в т. ч. ПДВ, і відремонтувало його. Згідно акту виконаних робіт від підрядника вартість ремонту становила 24000 грн., у т. ч. ПДВ. Офіс було введено в експлуатацію. Необхідно зазначити кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку за наведеними господарськими операціями з вказанням підстави.

№ 3. В ході інвентаризації у відділі кадрів ПрАТ «А» виявлено нестачу комп'ютера HP Z640 (PC21), залишкова вартість якого за даними бухгалтерського обліку становить 5800 грн (первісна вартість - 7000 грн, сума зносу - 1200 грн). Інвентаризаційна комісія вивчила всі обставини виникнення нестачі й отримала пояснення від матеріально-відповідальної особи. Винна в нестачі особа встановлена - Клименко В.П. Вона й погодилася відшкодувати нестачу. За підсумками експертної оцінки нараховано суму відшкодування в розмірі 3000 грн. Необхідно зазначити кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку за наведеними господарськими операціями з вказанням підстави.

№ 4. ТОВ «А» прийняло рішення про початок будівництва складського приміщення для господарських потреб із залученням підрядної організації, але з використанням матеріалів замовника. Для цього ТОВ «А» придбало матеріали на загальну суму 1500000 грн, у т.ч. ПДВ - 250000 грн. Усі вони були передані замовнику. Вартість будівельних робіт (до сплати), наданих

підрядником за Актом приймання-передачі виконаних робіт, становила 300000 грн, у т.ч. ПДВ - 50000 грн. Відповідно до Звіту підрядника у будівництві було використано матеріали на загальну суму 1080000 грн. Решту матеріалів повернено замовнику. З підрядником проведено оплату будівельних робіт. Необхідно зазначити кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку за наведеними господарськими операціями з вказанням підстави.

Література до розділу 2

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996-XIV. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. №73. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0288-00>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.09.1999р. №242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0750-99>
7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99>
9. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. №356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text>

РОЗДІЛ 3 ОБЛІК ЗАПАСІВ

3.1. Сутність, класифікація та оцінка запасів

Згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» запаси - це активи, які:

Запаси - активи, які:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [7].

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

У Методичних рекомендаціях з обліку запасів від 10.01.2007 р. №2 (зі змінами) запаси визнаються активом, якщо:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або з правом повного господарського відання (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси;
- підприємство здійснює управління та контроль за запасами;
- існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- вартість запасів може бути достовірно визначена [3].

Запаси, визнані активом у результаті минулих подій, стосовно яких існує імовірність того, що підприємство не отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, у звітному періоді активами не визнаються, а їх вартість визнається іншими витратами операційної діяльності [3].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому» [2].

Згідно з міжнародним стандартом МСФЗ (IAS) 2 «Запаси», «запаси - це активи, які:

- а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу;
- б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або
- в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг» [10].

Запаси, визнані активом у результаті минулих подій, стосовно яких існує імовірність того, що підприємство не отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, у звітному періоді активами не

визнаються, а їх вартість визнається іншими витратами операційної діяльності.

На різних підприємствах запаси можуть мати різне призначення залежно від функції, яку вони виконують у процесі виробництва. Тому важливо правильно згрупувати (класифікувати) запаси на підприємстві за їх призначенням та роллю у процесі виробництва.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають [7]:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, паливо, запасні частини, напівфабрикати, тару (строк корисного використання якої не більше одного року), тарні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва, адміністративних потреб та збуту;
- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором, встановленим стандартам або технічним умовам тощо;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- поточні біологічні активи, якщо вони оцінені за Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 02 листопада 1999 року за № 751/4044;
- продукцію сільського і лісового господарства після її первісного визнання;
- інші запаси.

Норми П(С)БО 9 не поширюються на: незавершені роботи підрядника за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними; фінансові активи; поточні біологічні активи, якщо вони оцінені за справедливою вартістю відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року № 790, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05 грудня 2005 року за № 1456/11736 [7].

За призначенням і причинами утворення запаси поділяються на:

- постійні – частина виробничих і товарних запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими постачаннями;

– сезонні – запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи при сезонному транспортуванні.

В залежності від того, яку роль відіграють різноманітні виробничі запаси в процесі виробництва продукції, робіт і послуг, вони поділяються на такі групи:

– сировина і матеріали – це предмети праці, з яких виготовляють продукцію; вони утворюють матеріальну (речовинну) основу продукції;

– основні і допоміжні матеріали – до них належать матеріали, які приєднуються до основних, щоб надати їм визначеної якості, або знаряддя виробництва, що витрачаються в процесі роботи, або ті, що витрачаються для обслуговування процесу виробництва;

– купівельні напівфабрикати – це сировина і матеріали, які пройшли певні стадії обробки, але ще не є готовою продукцією;

– незавершене виробництво виступає у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;

– малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або одного операційного циклу, якщо він більше одного року.

Розглядаючи класифікацію за походженням виділяють наступні групи:

– первинні – запаси, що надійшли на підприємство ззовні, від інших підприємств і не підлягали обробці на даному підприємстві;

– вторинні – матеріали і вироби, що після первинного використання можуть застосовуватися вдруге у виробництві (відходи виробництва і споживання продукції).

В залежності від складу і структури запаси бувають:

– запаси виробничі – це запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари, МШП;

– запаси незавершеного виробництва – це частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки і не прийнята відділом технічного контролю;

– запаси готової продукції – це продукція, довершена виробництвом, що прийнята відділом технічного контролю і знаходиться на складі;

– запаси товарні – це товари, що знаходяться у сфері обігу, а також продукція, що знаходиться в дорозі.

За місцем знаходження їх класифікують:

– запаси складські – ті, що знаходяться на складах підприємства;

– запаси у виробництві – це запаси, що знаходяться в процесі обробки;

– запаси в дорозі – це продукція, що відвантажена споживачу, і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі.

Для контролю за станом залишків запасів на складах підприємства у межах потреб, а також за вірним їх використанням у виробництві, виділяють таку класифікацію:

– нормативні – запаси, що відповідають за плановим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперервної роботи підприємства;

– понаднормові – запаси, що перевищують їх нормативну кількість.

За ступенем ліквідності запаси групують на:

– ліквідні – виробничі і товарні запаси, що легко перетворюються в кошти в короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів;

– неліквідні – виробничі і товарні запаси, що неможливо легко перетворити в готівку в короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів.

В науковій літературі можна також зустріти і інші класифікації виробничих запасів. Класифікацію запасів наведено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Характеристика основних видів запасів за визначеними класифікаційними ознаками [7, 10]

Класифікація групи за призначенням	Вид запасів	Характеристика виду запасів
1	2	3
За призначенням і причинами утворення	Постійні	Частина виробничих запасів і товарних запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками
	Сезонні	Запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи сезонному транспортуванні
За місцем знаходження	Складські	Запаси, що знаходяться на складах підприємства
	У виробництві	Запаси, що знаходяться в процесі обробки
	В дорозі	Продукція, що відвантажена споживачу і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі
За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Запаси, що відповідають запланованим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи підприємства
	Понаднормові	Запаси, що перевищують їх нормативну кількість
За наявністю на початок і кінець звітного періоду	Початкові	Величина запасів на початок звітного періоду
	Кінцеві	Величина запасів на кінець звітного періоду
По відношенню до балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі
	Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству і знаходяться на ньому через визначені обставини

Продовження таблиці 3.1

1	2	3
За ступенем ліквідності	Ліквідні	Виробничі та товарні запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін без значних витрат первісної вартості таких запасів
	Неліквідні	Виробничі та товарні запаси, які неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних витрат первісної вартості таких запасів
За сферою використання	У сфері виробництва	Запаси, що знаходяться у процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво)
	У сфері обігу	Запаси, що знаходяться в сфері обігу (готова продукція, товари)
	У невиробничій сфері	Запаси, що не використовуються у виробництві

Виробнича діяльність підприємства зумовлена, передусім, використанням значної кількості виробничих запасів.

Класифікація виробничих запасів згідно Плану рахунків представлена у рисунку 3.1 [11].

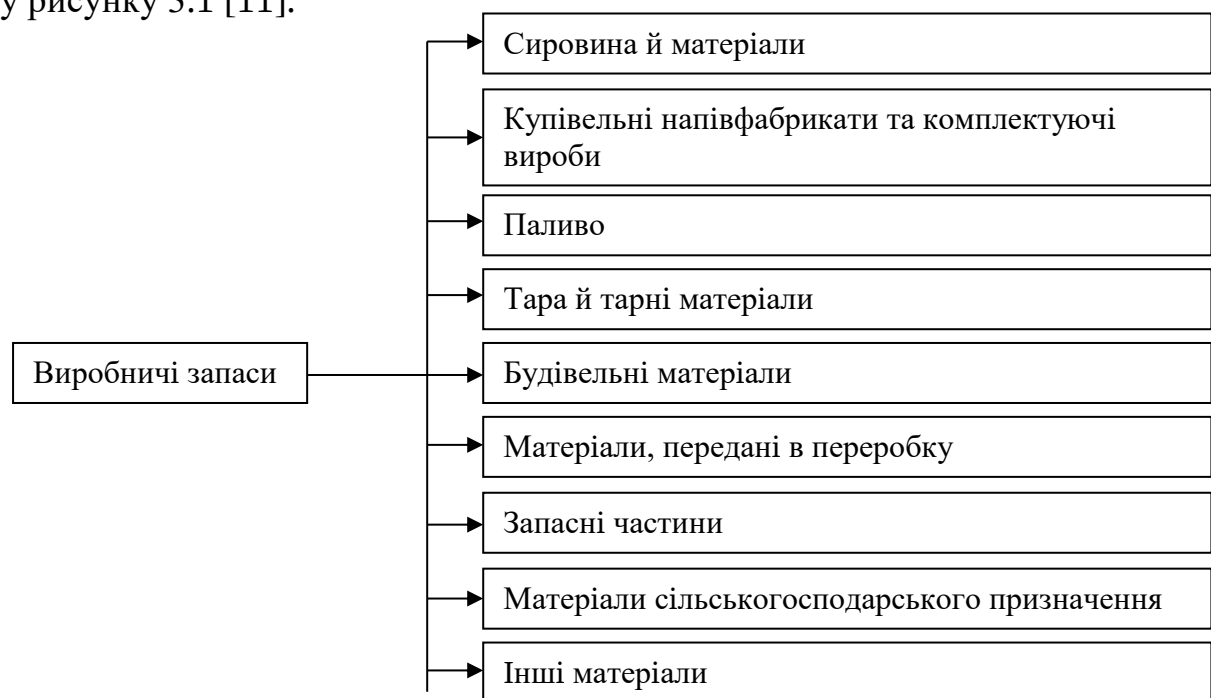


Рисунок 3.1 – Класифікація виробничих запасів згідно діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид).

В обліку запаси відображаються за первісною вартістю. Згідно з П(С)БО 9 первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат [7]:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків та знижок, наданих постачальником (продавцем);

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [9].

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками)

підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 9 НП(С)БО 9 [7].

Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 9 НП(С)БО 9 [7].

Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду [7].

Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

Подібними вважаються запаси, що мають подібне призначення або умови використання [7].

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені) [7]:

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- витрати на зберігання, крім тих витрат, які необхідні у виробничому процесі перед наступним етапом виробництва;
- фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати» від 28.04.2006 р. № 415 (із змінами);
- витрати на продаж;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених НП(С)БО 9 [7].

Згідно з НП(С)БО 9 при відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним із наступних методів [7]:

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

Зокрема, запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю. Даний метод передбачає визначення витрат за кожною конкретною одиницею використаних виробничих запасів.

Переваги: найточніший метод; його зручно використовувати на підприємствах, де є невелика кількість запасів або вартість запасів є дуже великою.

Недоліки: трудомісткість методу; у результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітнього місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітнього місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватися за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

Переваги: при застосуванні цього методу чистий прибуток буде мати середнє значення, яке найбільш відповідає фактичному.

Недоліки: не приділяється увага останнім за часом цінам, а вони доречніші в оцінці доходу й при прийнятті управлінських рішень; використання даного методу інколи може дати досить великі відхилення, що призведе до помилкового відображення витрат у фінансовій звітності.

Оцінка запасів за методом ФІФО («first in - first out» - «першим надійшов - першим вибув») базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Метод ФІФО логічно застосувати до таких запасів, як фрукти, овочі, інші продукти харчування, коли перші продукти, що надійшли, повинні використовуватися у першу чергу, щоб уникнути збитків від псування.

При застосуванні методу ФІФО запаси, які знаходяться у залишку на кінець звітнього періоду формуються із запасів, що надійшли останніми.

Отже, оцінка запасів на кінець звітнього періоду буде наближена до їх реальної вартості, що справедливо в умовах інфляції (а в Україні спостерігається постійне зростання вартості придбання сировини, товарів та інших запасів).

Наведемо практичний аспект використання методу ФІФО:

Умова: станом на 1 вересня 2023 року залишок запасів певного виду складав 10 одиниць за ціною 10,00 грн.

Протягом місяця на підприємство надійшло 260 одиниць запасів даного виду: перша партія - 20 од. за ціною 15,00 грн.; друга партія - 40 од. за ціною 12,00 грн.; третя партія - 200 од. за ціною 20,00 грн.

Вибуло за місяць 170 од.

Визначимо собівартість вибулих запасів і залишку по методу ФІФО (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Дані для оцінки вибуття запасів за методом ФІФО

Партія	Залишок на 01.09.2023 р.			Надійшло			Вибуло			Залишок на 01.10.2023 р.		
	К-сть	Ціна	Сума	К-сть	Ціна	Сума	К-сть	Ціна	Сума	К-сть	Ціна	Сума
-	10	10,00	100,00	-	-	-	10	10,00	100,00	-	-	-
1	-	-	-	20	15,00	300,00	20	15,00	300,00	-	-	-
2	-	-	-	40	12,00	480,00	40	12,00	480,00	-	-	-
3	-	-	-	200	20,00	4000,00	100	20,00	2000,00	100	20,00	2000,00
Разом	10	-	100,00	260	-	4780,00	170	-	2880,00	100	20,00	2000,00

За даними таблиці 3.2 простежується послідовність списання запасів по методу ФІФО. У першу чергу списується залишок на початок місяця, потім - надходження в звітному місяці: спочатку перша партія, потім друга тощо, поки не набереться загальна кількість запасів, що підлягає списанню в цьому місяці (у прикладі - 170 од.). З третьої партії надходження (200 од.) їх рівно стільки, скільки необхідно для того, щоб у результаті отримати кількість - 170 од. При цьому не має значення, що фактично всі 170 од. запасів цілком могли бути «узяті тільки з останньої партії - для цілей ФІФО вважається, що першими вибувають саме ті запаси, що надійшли першими.

Переваги: метод простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком; залишки невикористаних матеріалів відображаються в активі балансу за цінами, які максимально наближені до реальної ринкової вартості, на дату складання звітності.

Недоліки: метод призводить до заниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції, що реалізується; завищує фінансові результати; при застосуванні методу ФІФО завищується прибуток, і тому підприємства виплачують зайві кошти у вигляді податку на прибуток.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості.

Переваги: можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм.

Недоліки: постійний перегляд норм використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих

товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари.

Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки.

Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Переваги: даний метод є зручним для застосування саме у роздрібній торгівлі, тому що не потребує детальних розрахунків.

Недоліки: у балансі відображається продажна вартість товарів за вирахуванням нереалізованої торгової націнки. Розрахована у такий спосіб величина досить приблизна і може відхилитися від реальної вартості товарів.

Загалом, адміністрація підприємства має право застосовувати одночасно декілька методів оцінки, проте існує наступне обмеження: для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується виключно один з наведених методів.

НП(С)БО 9 передбачає оцінку запасів на дату балансу [7]. Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

Перегляд первісної вартості матеріалів та інших допоміжних матеріалів, що призначені для виробництва продукції, і її коригування до рівня чистої вартості реалізації не проводиться, якщо очікується, що готову продукцію, виготовлену з них, буде реалізовано не нижче собівартості [7].

Матеріали відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо зниження ринкових цін на них призведе до того, що собівартість готової продукції перевищить чисту вартість реалізації [7].

Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і продаж [7].

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду. Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду [7].

Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є

активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів [7].

У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

- методи оцінки запасів;
- балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп;
- балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації;
- суму запасів, визнаних витратами протягом періоду;
- суму часткового списання вартості запасів до чистої вартості їх реалізації, визнану витратами, відповідно до пункту 27 П(С)БО 9;
- балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу;
- суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів відповідно до пункту 28 П(С)БО 9 [7].

У МСБО 2 «запаси» регламентовану вимогу, що у фінансовій звітності підприємства слід розкривати:

- а) облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;
- б) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятими для суб'єкта господарювання;
- в) балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж;
- г) суму запасів, визнаних як витрати протягом періоду;
- г) суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати протягом періоду згідно з параграфом 34;
- д) суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду згідно з параграфом 34;
- е) обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів згідно з параграфом 34;
- є) балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань [10].

3.2. Документальне оформлення руху запасів

Основними нормативними актами, які встановлюють вимоги до форми та змісту первинних документів в бухгалтерському обліку є:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Зокрема, статтю 9 законодавчого акту (у редакції від 03.09.2024 р.) передбачено, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи [2]. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть

складатися зведені облікові документи.

2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року № 88 (зі змінами) [13].

В процесі діяльності на підприємстві виконується велика кількість різноманітних дій: чи то продаж, придбання продукції, будь-які угоди, надходження коштів, тощо. Усі вони викликають зміни в активах компанії. Такі операції називаються господарськими та згідно з законодавством мають бути підтверджені документально (частина 1 статті 9 Закону про бухгалтерський облік, пункт 2.2 Положення № 88). Цими ж нормативними актами затверджена наявність первинних документів бухгалтерського обліку та форма створення.

Таким чином, первинні документи - це папери, якими підтверджуються господарчі операції на підприємстві. Вони можуть бути створені у паперовому чи електронному вигляді. Їх метою є підтвердження права власності на активи, фінансові та нефінансові операції, а також фіксування розмірів зобов'язань. Первинні документи необхідні при складанні фінансової звітності підприємства, проведенні аудиту та під час перевірок контролюючими органами.

Первинні документи треба складати під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

Первинні облікові документи можуть бути складені на паперових або електронних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

У деяких випадках необхідно надати роз'яснення про здійснену операцію. Для створення первинної документації додатково може знадобитися:

- ідентифікаційний номер операції;
- детальний опис причин для здійснення операцію (наприклад, списання зі складу);
- дані про отримувача товарів чи послуг.

Враховуючи важливість первинних бухгалтерських документів, Законом України № 996-XIV зафіксовані основні вимоги до їх оформлення. Загалом вони зводяться до 11 головних правил [2]:

1. Первинний документ складається або безпосередньо при здійсненні операції, або одразу після її завершення. Закон № 996-XIV не передбачає чітких термінів складання цих паперів, але й зволікати з цим не можна. Без цих паперів неможливо відобразити операцію у бухгалтерському обліку.

2. Первинний документ повинний містити усі встановлені законодавством реквізити. За відсутності навіть одного з них документ втрачає юридичну силу. Але за бажанням можна додавати додаткові реквізити.

3. Документи можуть бути надруковані на корпоративному бланку або заповнені вручну на типографському. В останньому випадку заповнення роблять звичайною ручкою, чорними чорнилами.

4. Бланки суворого облікувони (вони ж – бланки суворої звітності) – мають друкуватися спеціалізованими компаніями з нанесенням номерів та серій.

5. Порожні строки потрібно підкреслити обов'язково.

6. Первинні документи повинні складатися державною мовою.

7. Відповідальність за внесення хибних даних лягає на осіб, що склали та підписали документ.

8. Повноваження на проведення господарської операції повинні бути підтверджені документально (договором, актом). Перелік осіб, уповноважених підписувати первинні документи на господарські операції, пов'язані з грошовими та матеріальними цінностями, затверджується особисто керівником підприємства.

9. Документ підписується особисто та завіряється печаткою. Також припустимо використовувати електронний цифровий підпис (ЕЦП).

10. Особи, як фізичні, так і юридичні, що беруть участь в операціях, пов'язаних з передачею товарно-матеріальних цінностей, мають отримати копії первинних документів.

11. Виправлення в папери по касових та банківських операціях вносити заборонено. Їх оформляють заново або корегують бухгалтерськими довідками.

Важливо! Держстат наказом №266 від 22.10.2021 р. скасував цілу низку своїх наказів, якими були затверджені типові форми первинного обліку дуже важливих бухгалтерських об'єктів. Зокрема, були скасовані:

1. Наказ від 22.05.1996 р. №145, що стосувався обліку запасів, зокрема малоцінних та швидкозношуваних предметів.

2. Наказ від 21.06.1996 р. № 193, який стосувався первинного обліку сировини та матеріалів.

Можемо констатувати, що типові форми первинного обліку таких об'єктів як запаси остаточно відмінено.

Отже, після скасування типових форм документів з обліку запасів передбачається оформлювати рух щодо надходження, списання і іншого переміщення запасів, виключно власними розробками, які будуть мати реквізити первинних документів.

І це цілком укладається в наявну нормативну логіку. Для бухгалтерів, які хочуть бути ближчими до типових форм у документальному оформленні операцій із запасами, наразі залишається чинним Наказ Міністерства України «Про

затвердження типових форм з обліку та списання запасів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» №431 від 13.12.2022 р., який затверджує використання типових форм щодо обліку запасів для суб'єктів державного сектору [14]. Наразі, пункт 9 розділу I зазначає, що типові форми з обліку та списання запасів можуть застосовуватися юридичними особами, створеними відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності [14].

Певні документальні новації пропонується внести до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [2]. Йдеться про урядовий проєкт. Пропонується внести зауваження до статті 9 Закону щодо того, що первинні документи можуть доповнюватися будь-якими додатковими реквізитами. Крім цього дозволяється вести первинний облік електронними документами, які створюються в електронній формі автоматично програмним забезпеченням інформаційно-комунікаційних систем. Якщо на такі документи буде накладатися електронно-цифровий підпис, вони будуть відповідати вимогам і будуть обов'язковими документами, які стосуються ведення обліку.

Також є новація, яка стосується впровадження електронних реєстрів, за якими буде здійснюватися бухгалтерський облік.

В урядовому законопроекті зроблено зауваження, що в обов'язковому порядку вести такі реєстр в електронному вигляді будуть ті підприємства, які відповідно до вимог законодавства зобов'язані надавати органам державної влади показники бухгалтерський та фінансовий облік виключно в електронній формі.

Підсумки. Через скасування Держстатом типових форм обліку запасів підприємствам доведеться самостійно або розробляти такі документи, або користуватися примірниками, які вже є для бюджетних підприємств.

Наказом Міністерства фінансів України № 431 від 13.12.2022 р. «Про затвердження типових форм з обліку та списання запасів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» затверджено такі форми первинних документів з обліку запасів [14]:

- Акт приймання-передачі запасів;
- Акт про приймання запасів;
- Прибутковий ордер;
- Акт списання запасів;
- Накладна (вимога);
- Меню-вимога на видачу продуктів харчування;
- Лімітно-забірна картка;
- Картка (книга) складського обліку запасів;
- Журнал реєстрації битого посуду;
- Відомість з надходження продуктів харчування;
- Відомість з витрачання продуктів харчування;
- Матеріальний ярлик.

Звісно, це не вичерпний перелік документів, які необхідні для обліку запасів.

Важливо вказати, що суб'єкти державного сектору відповідно до галузевих особливостей можуть розробляти власні форми для оформлення господарських операцій з надходження, руху та вибуття запасів, які повинні містити обов'язкові реквізити, визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [2], Положенням №88 [13] та затверджувати їх у розпорядчому документі про організацію бухгалтерського обліку.

Первинні документи з обліку запасів можна розділити на: документи з надходження та оприбуткування запасів; документи із складського обліку і внутрішнього переміщення запасів; документи з відпуску (списання) сировини, матеріалів на виробництво і власні потреби, тощо.

Запаси, які надходять на підприємство приймаються матеріально - відповідальною особою (кладівником) як за кількістю, так і за якістю. У зв'язку з цим, порядок відображення запасів в бухгалтерському обліку пов'язаний з моментом настання матеріальної відповідальності. Якщо приймання за кількістю співпадає з прийманням за якістю, то настає матеріальна відповідальність у повному обсязі.

Надходження запасів на підприємство є, як правило, часто повторюваною операцією. Тому бухгалтеру важливо знати порядок документального оформлення таких операцій з метою своєчасного здійснення заходів контролю для забезпечення достовірності облікової інформації.

Надходження на склад запасів власного виробництва (готової продукції, напівфабрикатів, допоміжних матеріалів) оформлюються накладною-вимогою. Накладна-вимога складається у двох примірниках та підписується особою, яка передає зазначені запаси, та їх отримувачем.

Отримання запасів як внесок до статутного капіталу оформлюється прибутковим ордером або актом про приймання запасів.

Обмін запасів на інші подібні і неподібні запаси оформлюється прибутковим ордером або актом про приймання запасів.

Запаси, які одержані безоплатно, оформлюються накладною-вимогою, або актом про приймання запасів, або прибутковим ордером. Прибутковий ордер складається матеріально-відповідальною особою у день прийняття запасів.

Приймання та оприбуткування запасів, які надійшли від постачальників або від переробників з переробки на стороні, оформлюється товарно-транспортною накладною або прибутковим ордером.

Доцільно знати, що Товарно-транспортна накладна (ТТН) є одним з основних документів, що супроводжує перевезення вантажів і використовується як юридичними, так і фізичними особами для об'єднання всіх учасників транспортного процесу (покупця, продавця, перевізника, водія та інших сторін, наприклад, експедиторів).

Накладна визначається як єдиний документ для:

- обліку товарів і матеріалів, що знаходяться в дорозі;

- оплати за перевезення вантажів;
- обліку виконаних робіт.

З 1 серпня 2023 року вантажні автомобільні перевезення по Україні відбуватимуться з обов'язковим оформленням е-ТТН – електронних товарно-транспортних накладних. Вони повністю замінять паперові супровідні документи.

Запровадження е-ТТН дозволить бізнесу зробити перевезення прозорими, пришвидшить оформлення документів та їх обіг, дозволить інтегруватися із системою перевезень ЄС.

Наголосимо, що запаси, що надходять на склад, ретельно перевіряють, встановлюють відповідність їх якості, кількості, асортименту, умовам поставок і супровідним документам. Якщо не виявлено розходжень, запаси приймають. При цьому можливі два варіанти документального оформлення надходження запасів: безпосередньо на документі постачальника робиться відповідний запис про отримання або шляхом складання прибуткового ордеру. У першому разі на одному примірнику документа (постачальника), який підписує матеріально-відповідальна особа, ставлять штамп про приймання, у другому - оформляють прибутковий ордер. Прибуткові ордери використовуються для кількісно-сумового обліку виробничих запасів, що надходять від постачальників або з переробки.

Якщо при оприбуткуванні запасів виявлено невідповідність якості та кількості запасів даним супроводжувальних документів, то складається акт про приймання запасів за участю матеріально-відповідальної особи та представника відправника (постачальника) або представника незацікавленої організації. Якщо такі запаси надійшли залізницею, складається комерційний акт.

Якщо запаси надійшли на підприємство без товаросупроводжувальних документів, то складається акт про приймання запасів або комерційний акт (у разі, якщо такі запаси надійшли залізницею).

При прийманні запасів на відповідальне зберігання складається акт про приймання запасів. Такі запаси на складі зберігаються відокремлено від запасів, які визнано активами підприємства.

Надходження запасів від фізичних осіб, не зареєстрованих суб'єктами підприємницької діяльності, торговельні підприємства та заклади ресторанного господарства оформлюють закупівельним актом. В закупівельному акті фіксуються дата і місце складання; назва підприємства; одиниця виміру господарської операції; зміст та обсяг (кількісний і вартісний) господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати посадову особу підприємства, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Відпуск 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;
- реалізація на сторону;
- списання через втрати та псування;
- обмін на подібні та неподібні активи;
- інші напрями.

При відпуску запасів у виробництво дотримуються наступних вимог:

1. Запаси обліковуються за вагою, обсягом, масою відповідно до нормативів витрат на визначений обсяг виробництва.

2. Відпуск запасів, як правило, здійснюється у межах попередньо встановлених лімітів. Як правило, на підприємстві лімітування здійснюється відділом матеріально-технічного постачання.

3. З головним бухгалтером узгоджуються списки осіб, яким надано право отримувати зі складу запаси, а також отримуються зразки їх підписів. Запаси у виробництво передаються зі складів тільки представникам цехів, господарств, відділів тощо, які офіційно визначені для їх отримання.

Порядок документального оформлення операцій з відпуску запасів зі складів підприємства залежить від того, для яких потреб вони відпускаються.

Для оформлення вибуття запасів, відпуск у виробництво яких здійснюється на основі встановлених лімітів, застосовують лімітно-забірну картку.

Вибуття запасів для реалізації (крім товарів в роздрібній торгівлі) оформлюється товарно-транспортною накладною або накладною (вимогою), яку виписує уповноважена особа на основі господарського договору, дозволу керівника або іншої уповноваженої особи.

Вибуття проданих за готівку товарів відображається у товарному звіті матеріально-відповідальної особи.

Вибуття готової продукції на підприємствах ресторанного господарства оформлюється актом про реалізацію готових виробів.

Продаж товарів, прийнятих на комісію, оформлюється реєстром реалізованих товарів.

Уцінка запасів до чистої вартості реалізації оформлюється актом уцінки.

Документи для оформлення операцій з надходження, внутрішнього переміщення та відпуску запасів, є підставою для ведення бухгалтерського і оперативного обліку. Документи надходять до бухгалтерії, де вони підлягають перевірці за змістом господарських операцій і правильністю їх оформлення.

На документи з оприбуткування товарно-матеріальних запасів складається реєстр прибуткових документів, а на документи, які підтверджують витрачання, - реєстр видаткових документів. У реєстрах наводяться наступні дані: період, за який складається реєстр; назва документа, за яким складено реєстр; номери документів та їх загальна кількість; підписи завідувача складу та бухгалтера, який приймає реєстри.

Реєстри складаються у двох примірниках: один залишається на складі, а другий, з прикладеними до нього документами, передається до бухгалтерії.

Дані оброблених реєстрів заносяться до накопичувальної відомості руху запасів, яка складається бухгалтером.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом підприємства встановлюється графік документообігу, в якому вказуються дата створення або одержання документів від інших підприємств та організацій, дата прийняття їх до обліку, дата передачі в обробку та до архіву.

Графік документообігу оформляється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням послідовності, взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Працівники підприємства створюють і подають первинні документи, якими оформлюються господарські операції за їх участю, за графіком документообігу. Кожному виконавцю видається витяг із графіка, в якому наводяться перелік первинних документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, до яких передаються ці документи.

Первинні документи поточного місяця, що пройшли обробку і внесені до відповідного облікового реєстру, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються і передаються до архіву.

Особливості обліку запасів полягають у необхідності організації обліку за місцями зберігання (склади, сховища), у виробництві, у бухгалтерії одночасно, і. як наслідок це визначає порядок документального оформлення:

1. Облік на складі: облік надходження (документи: картка складського обліку запасів, матеріальний звіт), облік вибуття (передача у виробництво – документи: накладна (вимога), лімітно - забірна картка, матеріальний звіт).

2. Облік у бухгалтерії (відображення на рахунку 20, облік ПДВ, звіряння даних за складами, облік використання у виробництві з розрахунком за обраним методом).

3. Облік у виробництві (оприбуткування отриманих запасів, визначення частки запасів у незавершеному виробництві, звіряння даних зі складом і бухгалтерією).

Загальна схема документообігу, пов'язаного з рухом запасів наведена у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Схема документообігу, пов'язаного з рухом запасів

Операції, пов'язані з рухом запасів	Документи, які є підставою для відображення на рахунках бухгалтерського обліку
Надходження запасів від постачальника	Договір, податкова накладна, накладна на відвантаження
Бартер	Договір бартеру, накладна на відвантаження
Виявлення надлишків за результатами інвентаризації	Акт інвентаризації
Продаж товару	Договір, податкова накладна, накладна на відвантаження
Псування запасів, нестача	Акт списання запасів

3.3. Синтетичний і аналітичний облік запасів

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 р. (зі змінами) для обліку запасів передбачено рахунки класу 2 «Запаси» [11].

У таблиці 3.4. наведено синтетичні рахунки з обліку запасів.

Таблиця 3.4 – Синтетичні рахунки з обліку запасів [11]

Код	Назва синтетичного рахунку	Сфера застосування
20	Виробничі запаси	Усі види діяльності
21	Поточні біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей економіки, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Усі види діяльності
23	Виробництво	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати	Промисловість
26	Готова продукція	Промисловість, стільке господарство та інші галузі економіки
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	Усі види діяльності

Основні господарські операції та кореспонденцію рахунків з обліку запасів наведено у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Кореспонденція рахунків з обліку надходження, руху запасів [12]

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Придбано запаси у постачальника	20 «Виробничі запаси»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
2. Переведено виробничі запаси з однієї категорії до іншої	20 «Виробничі запаси»	20 «Виробничі запаси»

Продовження таблиці 3.5

1	2	3
3. Оприбутковано запаси, повернуті з виробництва або виготовлені власними силами	20 «Виробничі запаси»	23 «Виробництво»
4. Оприбутковано готову продукцію	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
5. Оплачено витрати на транспортування запасів, що надійшли	20 «Виробничі запаси»	31 «Рахунки в банках»
6. Зменшено суму браку на вартість відходів від бракованої продукції, яку переведено до складу виробничих запасів	20 «Виробничі запаси»	24 «Брак у виробництві»
7. Відображено надходження виробничих запасів у рахунок погашення дебіторської заборгованості	20 «Виробничі запаси»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
8. Оприбутковано запаси, придбані підзвітною особою	20 «Виробничі запаси»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
9. Оприбутковано виробничі запаси як внесок до статутного капіталу	20 «Виробничі запаси»	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» 46 «Неоплачений капітал»
10. Віднесено до первісної вартості придбаних виробничих запасів суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству	20 «Виробничі запаси»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
11. Оприбутковано лишки запасів, виявлених в результаті інвентаризації	20 «Виробничі запаси»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
12. Відпущено зі складу виробничі запаси для виробництва продукції	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»
13. Відвантажено виробничі запаси в обмін на подібні активи	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	20 «Виробничі запаси»
14. Списано запаси для забезпечення збуту продукції	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»
15. Списано облікову вартість реалізованих виробничих запасів	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	20 «Виробничі запаси»
16. Відображено суму недостачі виробничих запасів у складі витрат звітного періоду	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	20 «Виробничі запаси»

Для обліку виробничих запасів, що не належать підприємству Планом рахунків передбачено використання позабалансового рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» [11]. Даний позабалансовий рахунок призначено

для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, в переробку, до монтажу, в довірче управління. Облік цих цінностей ведеться за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах тощо.

Аналітичний облік запасів ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп. Кожна з груп запасів поділяється за видами, сортами, марками, типами, розмірами. Кожному найменуванню, сорту, розміру запасів привласнюється коротке числове позначення (номенклатурний номер), яке записують до спеціального реєстру: номенклатури- цінника, де також вказують одиницю виміру та облікову ціну запасу.

Отже, аналітичними рахунками до синтетичних рахунків з обліку запасів є назва товарно-матеріальних цінностей. Оскільки у господарській діяльності підприємства може використовуватись велика кількість різних видів запасів, то й кількість аналітичних рахунків, які можна відкривати до синтетичних - необмежена.

Аналітичні рахунки відкриваються на місяць, на них записують залишки на початок і протягом місяця в хронологічному порядку на підставі первинних бухгалтерських документів.

В кінці місяця підсумовують обороти та визначають залишок на кінець місяця за правилом активного або пасивного рахунку. Аналітичний облік по аналітичних рахунках ведеться у відомостях аналітичного обліку в розрізі ознак:

- за місцями зберігання цінностей,
- матеріально-відповідальними особами,
- структурними підрозділами тощо.

Наприклад, аналітичний облік за синтетичним рахунком 20 «Виробничі запаси» ведеться на аналітичних рахунках, відкритих окремо до різних субрахунків: 201, 203, 205, 207, тощо. У кожній відомості виробничі запаси обліковуються за назвами конкретної сировини і матеріалів, палива, запасних частин і інших виробничих запасів.

Схему аналітичного рахунку з обліку сировини й матеріалів наведено у таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 – Схема аналітичного рахунку обліку сировини й матеріалів
 Рахунок № 201 «Сировина й матеріали»
 найменування аналітичного рахунку: пісок річковий (380 грн/ т)

№ опер.	Зміст операції	Од. вим.	Надходження		Видатки		Залишок	
			к-сть	сума, грн.	к-сть	сума, грн.	к-сть	сума, грн.
	Сальдо на 31.09	т					5	1900,00
1.	04.09. Отримано від постачальника ТОВ «Оріон»	т	10	3800,00				
2.	9.09. Видано у виробництво				5,5	2090,00		
3.	Оборот за вересень		10	3800,0	5,5	2090,00	х	х
4.	Сальдо на 30.09		х	х	х	х	9,5	3610,00

За кредитом рахунків 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 28 «Товари» ведеться Журнал №5.

У рисунку 3.2. наведено порядок ведення обліку господарських операцій за журнальною формою.

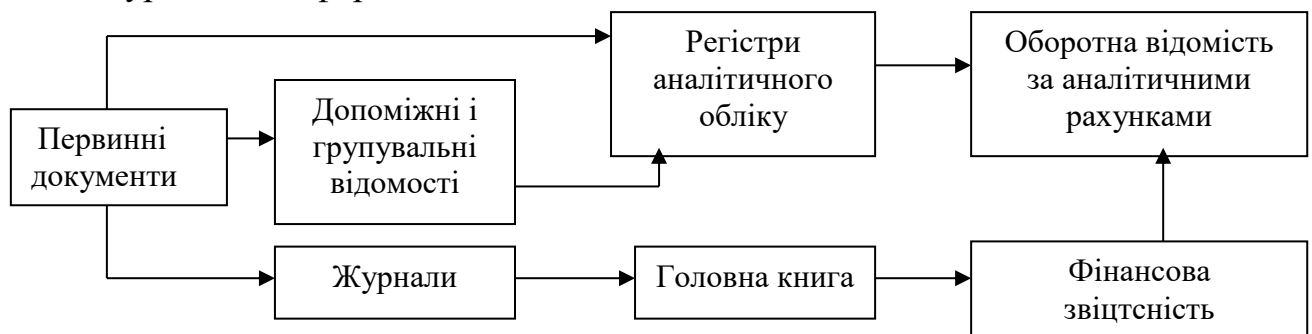


Рисунок 3.2 – Журнальна форма ведення бухгалтерського обліку

Регістр бухгалтерського обліку (Журнал №5) може бути складений у паперовій або в електронній формі та повинен мати реквізити, передбачені чинним законодавством, зокрема назву форми, найменування підприємства, період реєстрації господарських операцій, одиницю виміру, посади осіб, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні [15].

Контрольні питання:

1. Яке визначення активу надано у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»?
2. Які нормативні документи регламентують облік запасів?

3. Що включають запаси згідно з НП(С)БО 9 «Запаси»?
4. Які класифікаційні ознаки запасів Ви знаєте?
5. З яких фактичних витрат складається первісна вартість запасів?
6. Які переваги і недоліки мають методи оцінки запасів при їх вибутті?
7. Які первинні документи складаються у бухгалтерії при надходженні запасів на підприємство?
8. Для чого використовується лімітно - забірна картка?
9. На яких бухгалтерських рахунках здійснюється облік операцій із запасами на підприємстві?
10. Як здійснюється аналітичний облік запасів на підприємстві?

Тестові завдання для контролю знань:

1. **Склад запасів, їх оцінка та порядок відображення у фінансовій звітності визначено у**
 - A. НП(С)БО № 1
 - B. НП(С)БО № 7
 - C. НП(С)БО № 8
 - D. НП(С)БО № 9
2. **Який метод оцінки вибуття запасів базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів**
 - A. ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів
 - B. середньозваженої собівартості
 - C. нормативних затрат
 - D. собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)
3. **Для оформлення приймання матеріальних цінностей, які мають кількісні та якісні розбіжності з даними супровідних документів постачальника необхідно**
 - A. скласти «Акт про приймання матеріалів» і відправити їх постачальнику
 - B. скласти «Акт про приймання запасів», додати супровідні документи і передати: один примірник до бухгалтерії для обліку руху матеріальних цінностей, а другий - відділу постачання або юридичному відділу для направлення листа-претензії постачальнику
 - C. прийняти матеріальні цінності на підставі складеного прибуткового ордеру
 - D. скласти лист - узгодження
4. **Для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю призначено рахунок**
 - A. 02 «Активи на відповідальному зберіганні»
 - B. 01 «Орендовані необоротні активи»
 - C. 20 «Виробничі запаси»
 - D. 23 «Виробництво»

5. Операція з оприбуткування на склад виробничих запасів, які виготовлені на підприємстві власними силами відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт21 Кт23
- B. Дт20 Кт23
- C. Дт20 Кт372
- D. Дт20 Кт63

6. Операція з оприбуткування малоцінних та швидкозношуваних предметів у порядку пайових внесків, що передбачені установчими документами відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт22 Кт41
- B. Дт21 Кт23
- C. Дт20 Кт23
- D. Дт20 Кт372

7. Операція з оприбуткування виробничих запасів, придбаних підзвітною особою відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт21 Кт23
- B. Дт20 Кт23
- C. Дт20 Кт372
- D. Дт20 Кт63

8. Операція зі списання МШП на витрати, пов'язані зі збутом продукції відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт25 Кт719
- B. Дт25 Кт715
- C. Дт93 Кт22
- D. Дт92 Кт20

9. Операція зі списання виробничих запасів на здійснення капітальних інвестицій з метою створення основних засобів відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт15 Кт20
- B. Дт25 Кт719
- C. Дт25 Кт715
- D. Дт93 Кт20

10. Операція зі списання виробничих запасів на витрати, які пов'язані з виправленням браку відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт39 Кт20
- B. Дт23 Кт20
- C. Дт28 Кт20
- D. Дт20 Кт24

11. Операція з надходження товарів від постачальників відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт39 Кт20
- B. Дт23 Кт20
- C. Дт 28 Кт 631
- D. Дт20 Кт24

12. Первинний документ, який складається при відпуску запасів у виробництво за визначеним лімітом - це

- A. лімітно - забірна картка
- B. лімітна відомість
- C. картка складського обліку матеріалів
- D. накладна

13. Запаси - це

- A. активи підприємства
- B. пасив підприємства
- C. фінансові інвестиції
- D. необоротні активи

14. Для обліку виробничих запасів використовується рахунок

- A. 30
- B. 20
- C. 49
- D. 70

15. Лімітно - забірні картки передаються до бухгалтерії для списання матеріалів на виробництво

- A. щомісячно
- B. раз у квартал
- C. щорічно
- D. щоденно

16. Накладна (вимога) використовується для оформлення операцій

- A. разового (не систематичного) відпуску матеріалів для господарських цілей
- B. разового відпуску основних засобів
- C. серійного виготовлення продукції
- D. серійного виробництва напівфабрикатів

17. За якою вартістю зараховуються на баланс придбані (отримані) або виготовлені запаси

- A. первісною
- B. залишковою
- C. первинною
- D. вторинною

18. Операція з списання суми, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість реалізації відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 946 Кт 20, 21, 22, 23, 26, 27, 28
- B. Дт 23 Кт 20
- C. Дт 28 Кт 631
- D. Дт 20 Кт 20

19. Операція з оприбуткування запасів, отриманих від засновника підприємства відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 46 Кт 20, 21, 22
- B. Дт 20, 21, 22, 28 Кт 46
- C. Дт 28 Кт 63
- D. Дт 20 Кт 23

20. Операція з відпуску запасів у переробку стороннім організаціям, відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 206 –Кт 201
- B. Дт 20, 21, 22, 28 Кт 46
- C. Дт 20 Кт 63
- D. Дт 20 Кт 746

Задачі:

№1. Початкове сальдо за рахунком «Виробничі запаси» становить 50 тис.грн.. За звітний період було оприбутковано на склад запаси вартістю 20 тис. грн. Відпущено у виробництво запаси на суму 23тис. грн.

Необхідно: побудувати Т-рахунок; відобразити початкове сальдо, проведені операції та визначити кінцеве сальдо; скласти кореспонденцію рахунків на здійснені господарські операції.

№2. Зазначити кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку за наведеними господарськими операціями.

Визначити суму ПДВ.

Скласти розрахунок розподілу транспортно-заготівельних витрат і списати їх за видами готової продукції за умови, що залишки на початок місяця становлять:

- виробничих запасів - 5000 грн.;
- транспортно-заготівельних витрат -1500 грн.

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. Оприбутковано виробничі запаси від вітчизняного постачальника за покупними цінами			10000
2. Відображено податковий кредит з ПДВ			?
3. Відображено вартість транспортних послуг, пов'язаних з придбанням виробничих запасів			3000
Відображено податковий кредит з ПДВ			?
4. Списано виробничі запаси, використані для виробництва готової продукції			12000
5. Описано транспортно-заготівельні витрати, що відносяться до виробничих запасів, використаних на виробництво готової продукції			?

№ 3. Зробити розрахунок вартості використаних виробничих запасів за методом ФІФО:

1. кількість запасів на початок місяця – 1000 шт. на суму 6000 грн.
2. надійшло виробничих запасів за місяць.
 - 1 партія - 1000 шт. на суму 9000 грн.
 - 2 партія - 2000 шт. на суму 24000 грн.
 - 3 партія - 3000 шт. на суму 30000 грн.

3. використано виробничих запасів - 5000 шт.
4. залишок на кінець місяця - 2000 шт.

Література до розділу 3

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. №996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007р. № 2. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF07002.html
4. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014р. №879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
5. Порядок визначення розміру збитку від розкрадань, нестач, псування матеріальних цінностей: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-п>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. №73. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0860-99>
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00>
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021
11. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99>
13. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від

24.05.1995 р. №88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>

14. Про затвердження типових форм з обліку та списання запасів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 13.12.2022р. №431. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1692-22#Text>
15. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. №356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00>

РОЗДІЛ 4

ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ

4.1. Сутність і значення грошових коштів та характеристика форм розрахунків

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»:

– «Грошові кошти (гроші) - готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання» [6].

– «Еквіваленти грошових коштів (грошей) - короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості» [6].

Положенням № 148 від 29.12.2017 р. (зі змінами) зазначено, що [11]:

– готівка - грошові знаки національної валюти України (банкноти і монети, у тому числі розмінні, обігові, пам'ятні банкноти та монети, які є платіжними засобами);

– готівкова виручка (готівка) - сума фактично одержаної готівки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також від операцій, що безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна;

– готівкові розрахунки/розрахунки готівкою - платежі готівкою суб'єктів господарювання і фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги), а також за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна;

Поняття «гроші» у фінансовій звітності змінюється поняттям «грошові кошти».

Згідно ст. 99 Конституції України «грошовою одиницею України є гривня» [4]. Статтею 35 Закону України «Про Національний банк України» визначено, що «Гривня (банкноти і монети) як національна валюта є єдиним законним платіжним засобом на території України, приймається усіма фізичними і юридичними особами без будь-яких обмежень на всій території України за всіма видами платежів, а також для зарахування на рахунки, вклади, акредитиви та для виконання платіжних операцій» [18].

Цифрові гроші Національного банку як електронна форма грошової одиниці України є законним платіжним засобом на території України, приймається фізичними і юридичними особами для проведення платіжних операцій та розрахунків виключно у випадках, передбачених законодавством України [18].

Отже, наведені законодавчі нормативи дають змогу визначити гроші, як матеріальний об'єкт, готівкові гроші..

Слід вказати, що грошові кошти на відміну від інших товарів відносяться до абсолютно ліквідних активів і можуть бути у будь-який час використані на погашення поточних зобов'язань.

Класифікацію грошових коштів наведено на рисунку 4.1.



Рисунок 4.1 – Класифікація грошових коштів

Економічна теорія визначає, що функції грошей – це дії, які вони здійснюють у ринковій економіці. Систематизовані функції грошей наведено на рисунку 4.2.



Рисунок 4.2 – Функції грошей

Функції грошей [1]:

Міра вартості – це функція, в якій гроші забезпечують вираження і вимірювання вартості товарів, надаючи їй форму ціни. Для забезпечення виконання грошима функції міри вартості держава у законодавчому порядку впроваджує масштаб цін та встановлює певну грошову одиницю для розрахунків – національну валюту.

Засіб обігу – це функція, в якій гроші є посередником в обміні товарів і забезпечують їх обіг.

Засіб нагромадження – це функція, що пов'язана із здатністю грошей бути засобом збереження вартості, представником абстрактної форми багатства. Сутність цієї функції полягає в тому, що гроші виходять зі сфери обігу і перетворюються на скарб.

Засіб платежу – це функція, в якій гроші обслуговують погашення різноманітних боргових зобов'язань між суб'єктами економічних відносин, що виникають у процесі розширеного відтворення.

Світові гроші – це функція, в якій гроші обслуговують рух вартості в міжнародному економічному обороті і забезпечують реалізацію взаємовідносин між країнами.

Критерієм матеріально – речового змісту розрізняють дві групи носіїв грошових властивостей: повноцінні (товарні та металеві) і неповноцінні (паперові та кредитні) [1]:

Повноцінні – це гроші, номінальна вартість яких відповідає вартості благородного металу, що міститься в них. До повноцінних відносять товарні та металеві гроші [1].

Неповноцінні гроші – це гроші, які не мають власної субстанціональної вартості. До них відносяться паперові, кредитні гроші та білонна монета [1].

Змішані форми грошей – гроші, якими користувалися в період переходу від повноцінних до неповноцінних грошей [1].

Товарні гроші – це різновид грошей, які є товаром (наприклад: худоба, зерно, хутро). Тобто предмети, які можна безпосередньо використовувати, проте одночасно, вони виступають і як еквівалент вартості інших товарів. Купівельна спроможність товарних грошей ґрунтується на вартості, властивій конкретному товару, який виступає в ролі грошей [1].

Металеві гроші спочатку з'явилися як шматки металу різної форми та ваги, з часом вони трансформувались у форму монет. Монета – це грошовий знак, виготовлений з металу (золота, срібла, міді або сплавів) встановлених законом ваги і форми, що використовується як засіб грошового обігу та платежу [1].

Паперові гроші – це гроші, що не мають самостійної вартості, або ця вартість не співрозмірна з номіналом. Вони випускаються державою для покриття своїх (бюджетних) витрат і наділяються нею примусовим курсом, визнаються законним платіжним засобом на всій території [1].

Кредитні гроші – це права вимоги до фізичних або юридичних осіб, спеціальним чином оформлений борг, зазвичай у формі переданого цінного паперу, які можна використовувати для покупки товарів (послуг) або оплати власних боргів [1]. Оплата по таким зобов'язанням зазвичай проводиться у визначений термін, хоча є варіанти, коли оплата проводиться в будь-який час на першу вимогу [1]. Кредитні гроші несуть в собі ризик невиконання вимоги. Кредитні гроші пройшли наступний шлях розвитку: вексель, банкнота, чек, електронні гроші, кредитні картки [1].

В економічній літературі наводяться й інші визначення видів грошей. Зокрема, банківські гроші – це теж неповноцінні знаки вартості, які емітуються банками на основі кредитування реальної економіки, завдяки чому їх випуск тісно пов'язується з потребами обороту, забезпечується їх вилучення з обороту і підтримка стабільної вартості. У цьому полягає їх принципова відмінність і перевага порівняно з паперовими грошима.

Депозитні гроші – це різновид банківських грошей, який існує у вигляді певних сум, записаних на рахунках економічних суб'єктів у банках. Вони не мають речового виразу і використовуються для платежів у безготівковій формі. Рух їх здійснюється по рахунках у банках і не виходить за межі банківської системи. А приводяться вони в рух за допомогою технічних інструментів - чеків, платіжних доручень, пластикових карток тощо.

Електронні гроші – це різновид депозитних грошей, коли переказування грошових сум по рахунках у банках здійснюється автоматично з допомогою комп'ютерних систем за безпосередніми розпорядженнями власників поточних рахунків. Ця форма органічно поєднує у собі всі переваги депозитної та готівкової форм грошей: немає потреби переносити чи перевозити великі маси готівки; досягається значна економія витрат на їх виготовлення, збереження, перерахування, перевезення тощо; кожний платник має можливість вмиг виконати платіж, попередньо перевіривши всі його умови і здійснивши відповідні розрахунки, як і в платежах готівкою.

Отже, сутність грошей науковцями досліджувалася у теоретичному та прикладному аспектах. Теоретичний аспект розкриває глибинну сутність грошей, а прикладний – доповнює їх сутність як форма зовнішнього вияву.

Рух грошових коштів є невід'ємною частиною фінансово-господарської діяльності підприємства.

Наразі, рух грошових коштів – надходження і вибуття грошей та їхніх еквівалентів. Рух грошей при виконанні ними своїх функцій являє собою

грошовий обіг. Постійний рух готівки відбувається між усіма суб'єктами господарської діяльності.

Рух грошей має реальний економічний зміст, бо обслуговує в процесі відтворення рух товарів у їхньому натурально - речовому виразі. Окремі грошові операції суб'єктів економічних відносин спричиняють відповідне переміщення між ними реальної вартості. Оскільки процес суспільного відтворення як макроекономічне явище відбувається безперервно, то безперервним є й рух грошей, що його обслуговує.

В Україні виділяють два види грошового обігу: готівковий та безготівковий. Разом безготівкові і готівкові кошти створюють єдиний грошовий обіг, який в умовах ринкової економіки сприяє:

- перерозподілу грошових засобів між суб'єктами ринку та різними секторами економіки;
- задоволенню потреб економіки у грошових засобах завдяки регулюванню грошової маси в обігу.

Готівковий обіг – це рух грошей у формі готівки та виконання ними функцій засобу платежу і засобу обігу.

Національний банк України проводить емісію готівкових коштів. Він випускає готівкові гроші в обіг і вилучає їх, якщо вони стають непридатними до вжитку, а також замінює гроші на нові зразки купюр та монет [18].

Гроші при готівковому обігу оминають банківські установи, безпосередньо рухаючись між економічними суб'єктами.

Безготівковий обіг являє собою частину грошового обігу, в якому рух грошових коштів здійснюється в безготівковій формі в порядку їх перерахування (переказу) з рахунку платника в банку на рахунок одержувача шляхом заліку взаємних вимог, а також з використанням інших банківських операцій.

Сфера безготівкового обігу передбачає розрахунки між населенням, юридичними та фізичними особами, державними установами шляхом переведення сум за допомогою рахунків в банках. При цьому, грошові кошти в безготівкових розрахунках не мають речового виразу і існують лише у вигляді депозитів на рахунках у банках.

За допомогою безготівкової форми можливо розраховуватися як за товарні операції – оплата за продукцію, товари, послуги, так і за нетоварні – розрахунки з бюджетом, погашення заборгованостей та інші зобов'язання.

Сферу дії готівкових і безготівкових розрахунків розмежовано. Між обігом готівкових і безготівкових коштів є тісний зв'язок. Так, безготівкові кошти підприємств конвертуються в готівку під час видачі заробітної плати працівниками. Останні обмінюють одержану заробітну плату у підприємствах торгівлі та сфери побуту на товари і послуги. Після цього виручка, отримана до каси підприємств, знову надходить на їх поточні рахунки і далі рухається у безготівковій формі.

Таким чином, обіги готівкових і безготівкових коштів взаємно доповнюють і зумовлюють один одного.

4.2. Дебіторська заборгованість: визначення, класифікація і оцінка

Поняття «дебіторська заборгованість» досить часто зустрічається в економічній літературі. Результати проведеного дослідження економічних джерел інформації дозволяють констатувати, що однозначного визначення дебіторської заборгованості в дослідженнях вчених не існує, але виокремлюються основні підходи до трактування даного поняття:

- як сума фінансових зобов'язань чи грошового боргу, що підлягають погашенню;
- як вкладення грошових коштів в оборотні активи або як кошти у розрахунках;
- як сума боргів юридичних та фізичних осіб підприємству;
- права на повернення боргу, боргові вимоги;
- як сума заборгованості дебіторів на певну дату.

Поділяючи думку науковців вважаємо, що найбільш повне визначення має бути таким: дебіторська заборгованість – це зобов'язання боржника (юридичної чи фізичної особи) з передачі майна, виконання робіт, надання послуг, сплати грошових коштів на визначену дату.

Наведене визначення відображає реальний стан дебіторської заборгованості, враховує основний критерій класифікації – строк погашення.

Облік дебіторської заборгованості регулює Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» (НП(С)БО 10). Вказаний нормативний документ визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та порядок її відображення в обліку» [12].

Відповідно до НП(С)БО 10, «дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату» [12].

Не існує окремого міжнародного стандарту, який регламентує питання відображення в обліку дебіторської заборгованості. Облік дебіторської заборгованості здійснюється відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності (МСФЗ) 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», тобто дебіторська заборгованість відноситься у міжнародній практиці до фінансових активів [5]. При цьому у названих міжнародних стандартах не дається чіткого визначення поняття дебіторської заборгованості.

В пункті 9 МСБО 39 зазначено: позики та дебіторська заборгованість – це непохідні фінансові активи із фіксованими платежами, які підлягають визначенню та не мають котирування на активному ринку» [5]. Таке тлумачення поняття «дебіторська заборгованість» є ширшим порівняно з тлумаченнями, наведеними у національних стандартах.

Облік дебіторської заборгованості, крім з'ясування сутності, потребує також здійснення її класифікації.

З метою складання фінансової звітності дебіторська заборгованість класифікується за такими ознаками:

- зв'язок із нормальним операційним циклом;
- терміном погашення;
- об'єктами, щодо яких виникли зобов'язання дебіторів;
- своєчасністю оплати боржником дебіторської заборгованості [12].

Згідно з НП(С)БО 10 дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову та поточну. При цьому враховуються два критерії: строк погашення та зв'язок з нормальним операційним циклом [12].

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначено її суму [12].

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первісною вартістю. У разі відстрочення платежу за продукцію, товари, роботи, послуги з утворенням від цього різниці між справедливою вартістю дебіторської заборгованості та номінальною сумою грошових коштів та/ або їх еквівалентів, що підлягають отриманню за продукцію, товари, роботи, послуги, така різниця визнається дебіторською заборгованістю за нарахованими доходами (процентами) у періоді її нарахування [12].

Поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю [12].

Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

Величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів [12]:

- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- застосування коефіцієнта сумнівності.

За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

За методом застосування коефіцієнта сумнівності величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами [12]:

- визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
- класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років.

Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату [12].

Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату [12].

Для віднесення дебіторської заборгованості до довгострокової необхідно, щоб виконувалися одночасно такі критерії [12]:

- заборгованість не виникає в ході нормального операційного циклу;
- строк її погашення більше 12 місяців.

У разі якщо строк погашення дебіторської заборгованості, що не виникає в ході нормального операційного циклу, менше року, вона відноситься до поточної.

Бухгалтерська класифікація дебіторської заборгованості визначена Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 р. (зі змінами) [7], а також Балансом (Звітом про фінансовий стан), які між собою взаємно узгоджені.

Основні види дебіторської заборгованості та їх порядок їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку наведено у таблиці 4.1.

Таблиця 4.1 – Бухгалтерська класифікація дебіторської заборгованості

Вид дебіторської заборгованості	Бухгалтерський рахунок
Довгострокова:	
за майно, що знаходиться у фінансовій оренді	161
довгострокові векселі отримані	162
розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позичками та ін.	163
Поточна:	
короткострокові векселі отримані	34
за продукцію, товари, роботи і послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселем)	36,38
за виданими авансами	371
за розрахунками з підзвітними особами	372
за нарахованими дивідендами, відсотками, роялті та ін., що підлягають надходженню	373
за претензіями, пред'явленими постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям за пред'явленням їм і визнаними штрафами, пенєю, неустойками	374
з відшкодування нанесених збитків у результаті недостач і втрат від псування цінностей, недостач і розкрадання грошових коштів, якщо винуватець виявлений	375
за позиками членам кредитних спілок	376
за операціями, пов'язаними зі спільною діяльністю, за іншими розрахунками з працівниками та іншими розрахунками з іншими дебіторами	377
за розрахунками з бюджетом	377, 64
за внутрішніми розрахунками і за розрахунками з пов'язаними сторонами	377, 682, 683

Дебіторську заборгованість також класифікують за видами залежно від об'єктів, щодо яких виникли зобов'язання дебіторів. За об'єктами щодо

яких виникає дебіторська заборгованість: дебіторська заборгованість орендаря за фінансовою орендою, яка відображається в балансі орендодавця; дебіторська заборгованість забезпечена векселем; інша довгострокова заборгованість; дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги; дебіторська заборгованість за розрахунками; інша поточна дебіторська заборгованість.

За своєчасністю погашення: дебіторська заборгованість, строк оплати якої не настав; дебіторська заборгованість не сплачена в строк; сумнівна дебіторська заборгованість; безнадійна дебіторська заборгованість.

Отже, у разі коли щодо поточної дебіторської заборгованості існує впевненість про її неповернення або за такою заборгованістю минув строк позивної давності, – вона визнається безнадійною. Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість в її погашенні боржником, – це сумнівний борг (п. 4 НП(С)БО 10) [12].

З метою уникнення різкого зростання витрат при списанні дебіторської заборгованості передбачено нарахування резерву сумнівних боргів. Сума нарахованого резерву включається до складу інших операційних витрат звітного періоду.

При списанні (виключенні з активів) безнадійної дебіторської заборгованості [12]:

- одночасно зменшується сума резерву сумнівних боргів;
- при недостатності суми резерву безнадійна заборгованість списується на інші операційні витрати;
- поточна дебіторська заборгованість, щодо якої створення резерву не передбачено (наприклад, за попередньою сплатою, за розрахунками з бюджетом) у разі визнання її безнадійною, списується з балансу з відображенням у складі інших операційних витрат;
- якщо раніше списану безнадійну заборгованість відшкодовано, то сума відшкодування підлягає зарахуванню до складу інших операційних доходів (п. 11 П(С)БО 10) [12].

Види довгострокової дебіторської заборгованості [12]:

- дебіторська заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду – сума мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню;
- довгострокові векселі одержані – векселі одержані у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості;
- інша довгострокова дебіторська заборгованість – видача довгострокових позик працівникам підприємства та інші види розрахунків.

Види поточної заборгованості:

- дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: не забезпечена векселем та забезпечена векселем;
- дебіторська заборгованість за розрахунками: з бюджетом; за виданими авансами; надані позики; з нарахованих доходів; із внутрішніх розрахунків;

– інша поточна дебіторська заборгованість: заборгованість підзвітних осіб; заборгованість за претензіями; заборгованість з відшкодування нанесених збитків; заборгованість за позиками членів кредитних спілок; інша заборгованість.

За статтями бухгалтерського балансу визначають такі види заборгованості [12]:

- 1) Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги.
- 2) Дебіторська заборгованість за розрахунками із бюджетом.
- 3) Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами.
- 4) Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів.
- 5) Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків.
- 6) Інша поточна дебіторська заборгованість.

Класифікацію дебіторської заборгованості зазначено на рисунку 4.3, 4.4.

Дебіторська заборгованість має власну структуру і може класифікуватися за різними критеріями [12].

Варто зауважити, що підприємство може самостійно обрати ознаку класифікації.

Дебіторську заборгованість поділяють також залежно від строків позовної давності:

1. Непрострочену дебіторську заборгованість – це заборгованість, терміни виконання якої на момент складання балансу не наступили. Такі борги можуть бути отримані при належному виконанні боржником своїх зобов'язань, тому така заборгованість реальна для отримання.

2. Прострочену дебіторську заборгованість – заборгованість, терміни виконання якої на момент складання балансу порушені дебіторами. Вона виникає внаслідок чинників макро– і мікроекономічного характеру.

Залежно від імовірності погашення дебіторську заборгованість розрізняють:

1. Із ймовірністю повернення в інтервалі 0,7 – 1,0.
2. Із ймовірністю повернення в інтервалі 0,2 – 0,7.
3. Із ймовірністю повернення менше 0,2.

Дебіторська заборгованість, ймовірність погашення якої оцінюється в інтервалі від 0,7 до 1,0 – це заборгованість, що потенційно може бути погашена.

Дебіторська заборгованість, ймовірність погашення якої оцінюється в інтервалі від 0,2 до 0,7 – це заборгованість, факт погашення якої є сумнівним в зв'язку з важким фінансовим становищем боржників. Даний вид заборгованості відносять до сумнівної заборгованості.

Дебіторська заборгованість, ймовірність погашення якої оцінюється нижче 0,2 – це заборгованість, що не може бути погашена. Ця заборгованість характеризується як безнадійна.

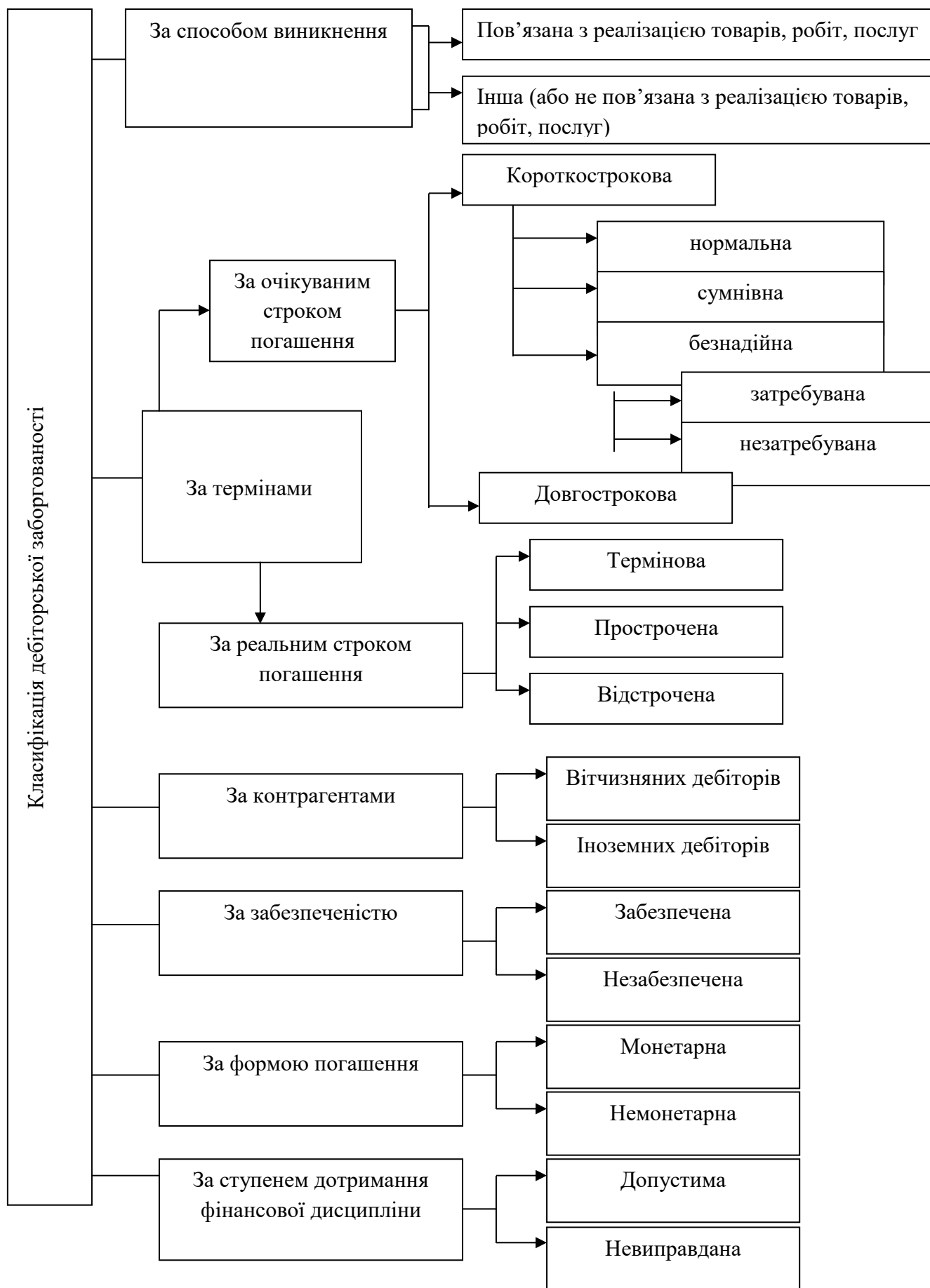


Рисунок 4.3 – Загальна класифікація дебіторської заборгованості

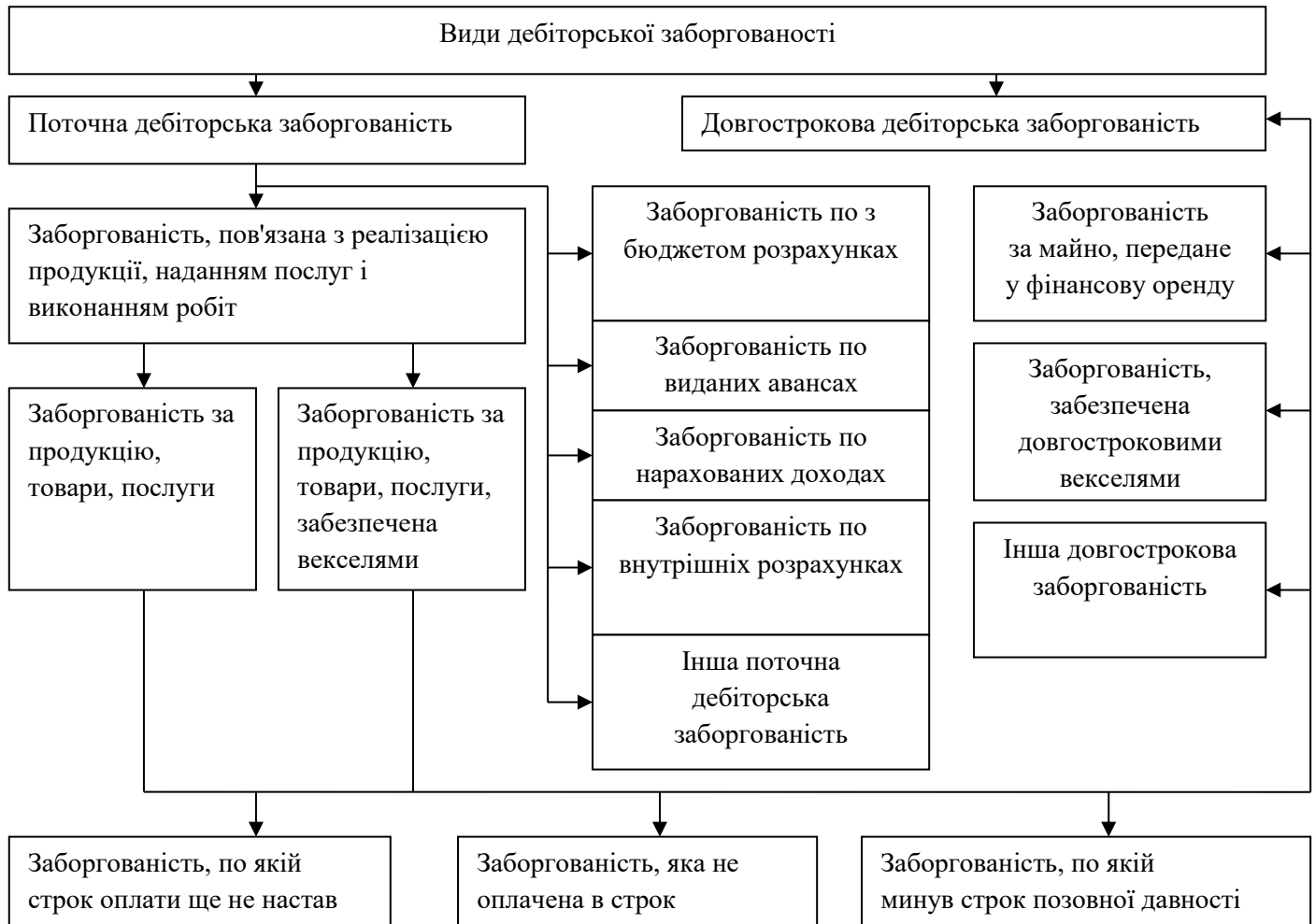


Рисунок 4.4 – Класифікація дебіторської заборгованості

Класифікація дебіторської заборгованості за зарубіжним досвідом відрізняється від вітчизняної. Вона ґрунтується на припущенні: різна дебіторська заборгованість для різних цілей управління.

4.3. Документальне оформлення руху грошових коштів та дебіторської заборгованості

У Положенні про ведення касових операцій у національній валюті в Україні №148 від 29.12.2017 р. (зі змінами) зазначено, що:

- каса – приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівки, інших цінностей, касових документів [11];
- касові операції – операції суб'єктів господарювання між собою та з фізичними особами, пов'язані з прийманням і видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку [11];

– касові документи – документи (касові ордери та відомості на виплату готівки, розрахункові документи, електронні розрахункові документи, квитанції програмно-технічних комплексів самообслуговування, відомості закупівлі сільськогосподарської продукції, інші прибуткові та видаткові касові документи), за допомогою яких відповідно до законодавства України оформляються касові операції, звіти про використання коштів, а також відповідні журнали встановленої форми для реєстрації цих документів та книги обліку [11];

– касовий ордер – первинний документ (прибутковий або видатковий касовий ордер), що застосовується для оформлення надходжень (видачі) готівки з каси [11];

– книга обліку – касова книга, книга обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки, книга обліку розрахункових операцій (у разі її використання), книга обліку доходів і витрат [11];

– книга обліку доходів і витрат – документ установленої форми, що застосовується відповідно до законодавства України для відображення руху готівки. Форма відповідної книги обліку доходів і витрат затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, відповідно до вимог Податкового кодексу України [11];

– книга обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки – книга, що застосовується для обліку готівки та сплачених документів [11].

У Положенні про ведення касових операцій у національній валюті в Україні № 148 (зі змінами) затверджено форми документів:

- відомості на виплату готівки;
- прибуткового касового ордера (форма № КО-1);
- видаткового касового ордера (форма № КО-2);
- журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових документів (форми № КО-3 та КО-3а – ведеться одна з них на розсуд керівника підприємства);
- касової книги (форма № КО-4);
- книги обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки (форма № КО-5);
- акта про результати інвентаризації наявних коштів;
- акта про перевірку дотримання порядку ведення операцій із готівкою [11].

Касові операції оформляються касовими ордерами, видатковими відомостями, розрахунковими документами, електронними розрахунковими документами, документами за операціями із застосуванням платіжних інструментів, іншими касовими документами, які згідно із законодавством України підтверджували б факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) готівки.

Касові документи можуть бути паперовими або електронними.

Наразі, приймання готівки в касу проводиться за прибутковим касовим ордером, підписаним головним бухгалтером або особою, уповноваженою

керівником установи/підприємства. До прибуткових касових ордерів можуть додаватися документи, які є підставою для їх складання [11].

Про приймання підприємствами готівки в касу за прибутковими касовими ордерами видається квитанція (що є відривною частиною прибуткового касового ордера), підписана головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником, підпис яких може бути засвідчений відбитком печатки цього підприємства. Використання печатки підприємством не є обов'язковим [11].

Видача готівки з кас проводиться за видатковими касовими ордерами або видатковими відомостями. Документи на видачу готівки підписуються керівником і головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником. До видаткових ордерів додаються заяви на видачу готівки, розрахунки [11].

Підпис керівника установи/підприємства на видаткових касових ордерах не обов'язковий, якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявах, рахунках є його дозвільний напис [11].

Касир вимагає пред'явити паспорт/е-паспорт або інший документ, що посвідчує особу та відповідно до законодавства України може бути використаний на території України для укладення правочинів, у разі видачі окремим фізичним особам готівки (у тому числі працівникам підприємства) за видатковим касовим ордером або видатковою відомістю, записує його найменування і номер, ким і коли він виданий. Фізична особа розписується у видатковому касовому ордері або видатковій відомості про одержання готівки із зазначенням одержаної суми (гривень - словами, копійок-цифрами). Одержувачі пред'являють паспорти чи документи, що їх замінюють, якщо видаткова відомість складена на видачу готівки кільком особам, та розписуються у відповідній графі документа [11].

Видаткові касові ордери або видаткові відомості не приймаються для виведення залишку готівки в касі, якщо видача готівки з каси не підтверджена підписом одержувача [11].

Касир проводить видачу готівки тільки особі, зазначеній у видатковому касовому ордері або видатковій відомості.

Видача готівки проводиться за довіреністю, оформленою у встановленому порядку згідно із законодавством України, особам, які з поважних причин не мають змоги поставити підпис власноручно. У видатковому касовому ордері після прізвища, імені та по батькові одержувача готівки бухгалтер зазначає прізвище, ім'я та по батькові особи, якій довірено одержати готівку, а в разі видачі готівки за видатковою відомістю перед підписом про одержання грошей касир робить у ній напис «За довіреністю». Видача готівки за довіреністю проводиться відповідно до вимог, передбачених у пункті 27 розділу III цього Положення. Довіреність або нотаріально засвідчена копія довіреності залишається в касира і додається до видаткового касового ордера або видаткової відомості [11].

Важливо! Приймання і видача готівки за касовими ордерами проводиться тільки в день їх складання.

Виправлення в касових ордерах та видаткових відомостях забороняються.

Прибуткові та видаткові касові ордери до передавання в касу реєструються бухгалтером у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів, який ведеться окремо за прибутковими та видатковими операціями. Видаткові касові ордери, оформлені на підставі видаткових відомостей, реєструються в такому журналі після здійснення виплат, зазначених у видатковій відомості [11].

Приймання одержаної з банку готівки в касу та видача готівки з каси для здавання її до банку оформляються відповідними касовими ордерами (прибутковим або видатковим) з відображенням такої касової операції в касовій книзі [11].

Аркуші касової книги нумеруються та прошнуровуються, опечатуються відбитком печатки, за наявності її в установі/на підприємстві. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчуються підписами керівника і головного бухгалтера установи/підприємства [11].

Записи в касовій книзі здійснюються у двох примірниках. Перші примірники, що є невідривною частиною аркуша касової книги - «Вкладні аркуші касової книги», залишаються в касовій книзі. Другі примірники, що є відривною частиною аркуша касової книги - «Звіт касира», є документами, за якими касири звітують щодо руху грошей у касі. Перші і другі примірники мають однакові номери [11].

Виправлення в касовій книзі не допускаються. Зроблені виправлення підписуються касиром, а також головним бухгалтером або особою, яка його заміщує [11].

Касир здійснює записи в касовій книзі за операціями одержання або видачі готівки за кожним касовим ордером і видатковою відомістю в день її надходження або видачі. За відсутності руху готівки в касі протягом робочого дня записи в касовій книзі в цей день не здійснюються [11].

Касир щоденно в кінці робочого дня підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі на початок наступного дня і передає до бухгалтерії як звіт касира другі примірники, що є відривною частиною аркуша касової книги (копію записів у касовій книзі за день), з прибутковими і видатковими касовими ордерами під підпис у касовій книзі. Готівка, видана за видатковими відомостями на виплати, пов'язані з оплатою праці, відображається в касовій книзі після закінчення строків цих виплат згідно з пунктом 18 розділу II Положення №148, а закриття вищезазначених документів та виписка відповідних видаткових касових ордерів здійснюються в порядку, визначеному в пункті 31 розділу III Положення №148 [11].

Контроль за правильним веденням касової книги покладається на головного бухгалтера або працівника установи/підприємства, який на це уповноважений керівником [11].

Щодо Книги обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки зазначимо, що старший касир перед початком робочого дня (за наявності в установі/підприємстві кількох касирів) видає іншим касирам авансом потрібну

для видаткових операцій суму готівки під підпис у вказаній книзі обліку, яку веде старший касир [11].

Касири зобов'язані в кінці робочого дня здати залишок готівки та касові документи за проведеними операціями старшому касиру під підпис у книзі обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки.

Книга обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки використовується також для обліку готівки, виданої з каси підприємства довірчій особі, яка виплачує заробітну плату протягом установленого строку, та повернення нею наявної готівки і касових документів [11].

Важливо вказати, що електронні касові документи повинні бути оформлені відповідно до вимог законодавства України у сфері електронного документообігу.

Працівник установи/підприємства для підписання електронного касового документа зобов'язаний використовувати кваліфікований електронний підпис.

Суб'єкт господарювання має право використовувати кваліфіковану електронну печатку банку/удосконалену електронну печатку як додатковий реквізит електронного касового документа.

Використання удосконаленого електронного підпису, удосконаленої електронної печатки та простого електронного підпису здійснюється на договірних засадах за технологією, визначеною суб'єктом господарювання та відповідно до вимог Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронні довірчі послуги» і нормативно-правових актів Національного банку з питань застосування електронного підпису та електронної печатки в банківській системі України [11].

Суб'єкти господарювання здійснюють розрахунки готівкою між собою і з фізичними особами через касу як коштами, одержаними як готівкова виручка, так і коштами, одержаними із банків. Зазначені розрахунки проводяться також шляхом переказу готівки для сплати відповідних платежів.

Згідно з Положенням № 148 суб'єкти господарювання мають право здійснювати розрахунки готівкою протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами:

- 1) між собою - у розмірі до 10000 (десяти тисяч) гривень включно;
- 2) з фізичними особами - у розмірі до 50000 (п'ятдесяти тисяч) гривень включно [11].

Платежі понад установлені граничні суми проводяться через надавачів платіжних послуг шляхом переказу коштів із рахунку на рахунок або внесення коштів до кас надавачів платіжних послуг для подальшого їх переказу на рахунки. Кількість суб'єктів господарювання та фізичних осіб, з якими здійснюються готівкові розрахунки, протягом дня не обмежується [11].

Вказане обмеження, стосується також розрахунків під час оплати за товари, придбані на виробничі (господарські) потреби за рахунок готівки, одержаної за допомогою платіжного інструменту.

Фізичні особи (громадянин України, іноземець, особа без громадянства, яка не здійснює підприємницької діяльності) мають право здійснювати розрахунки готівкою:

1) із суб'єктами господарювання протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами - у розмірі до 50 000 (п'ятдесяти тисяч) гривень уключно [11].

Платежі на суму, що перевищує 50000 гривень, проводяться через надавачів платіжних послуг шляхом переказу коштів із рахунку на рахунок або внесення коштів до кас надавачів платіжних послуг для подальшого їх переказу на рахунки [11].

2) між собою за договорами купівлі-продажу, які підлягають нотаріальному посвідченню, у розмірі до 50 000 (п'ятдесяти тисяч) гривень уключно.

Платежі на суму, яка перевищує 50000 гривень, здійснюються шляхом переказу коштів із рахунку на рахунок або внесення та/або переказу коштів на рахунки [11].

Обмеження щодо розрахунків готівкою фізичних осіб не стосуються:

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

2) добровільних пожертвувань та благодійної допомоги;

3) використання готівки, виданої на відрядження;

4) виплат, пов'язаних з оплатою праці;

5) використання готівкових коштів з фонду оперативно-розшукових (негласних слідчих) дій, створеного на виконання частини третьої статті 24 Закону України «Про Національне антикорупційне бюро України» та частини четвертої статті 17 розділу II Закону України «Про Державне бюро розслідувань» [11].

Отже, касові операції оформляються касовими ордерами, видатковими відомостями, розрахунковими документами, документами за операціями із застосуванням електронних платіжних засобів, іншими касовими документами, які згідно із законодавством України підтверджували б факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) готівки. Касові документи можуть бути паперовими або електронними. Електронні касові документи повинні бути оформлені відповідно до вимог законодавства України у сфері електронного документообігу [11].

Операції, які пов'язані з заповненням первинних документів зображено на рисунку 4.5.

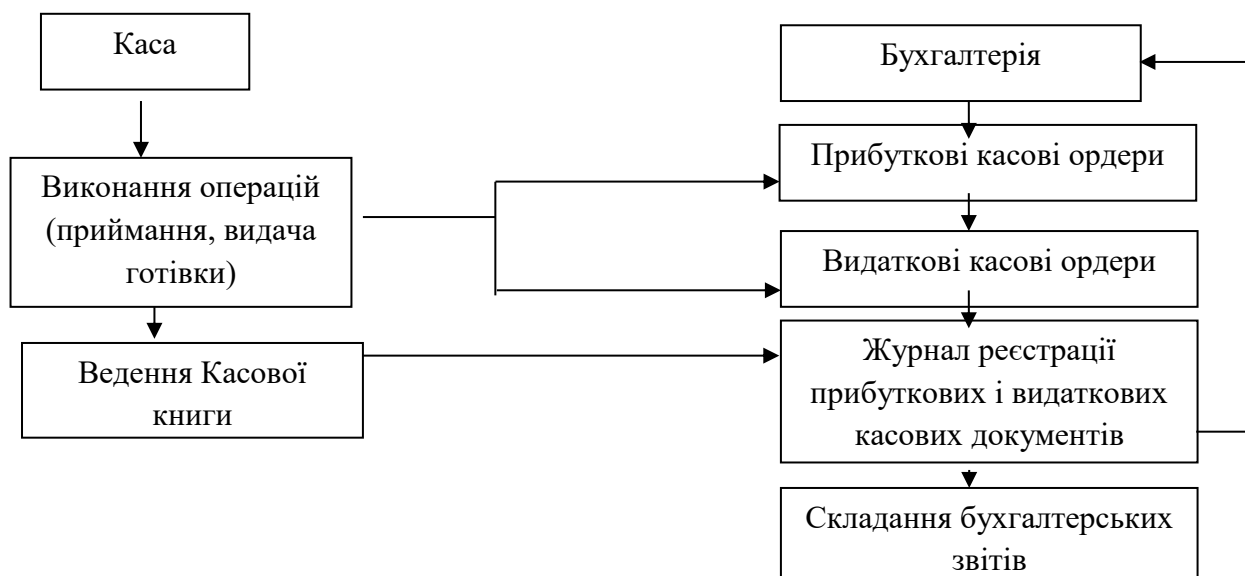


Рисунок 4.5 – Організація касових операцій

Касові документи, після складання звіту касира та його оброблення в бухгалтерії, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються переплітаються в окремі папки та зберігаються протягом 36 місяців після закінчення календарного року матеріально-відповідальною особою, в окремому сейфі або спеціальному приміщенні, які передаються під охорону.

Головний бухгалтер підприємства з метою контролю не менше одного разу на місяць перевіряє готівку в касі, складає акт і доповідає керівникові підприємства.

Загальна схема побудови документообігу готівки подана на рисунку 4.6.

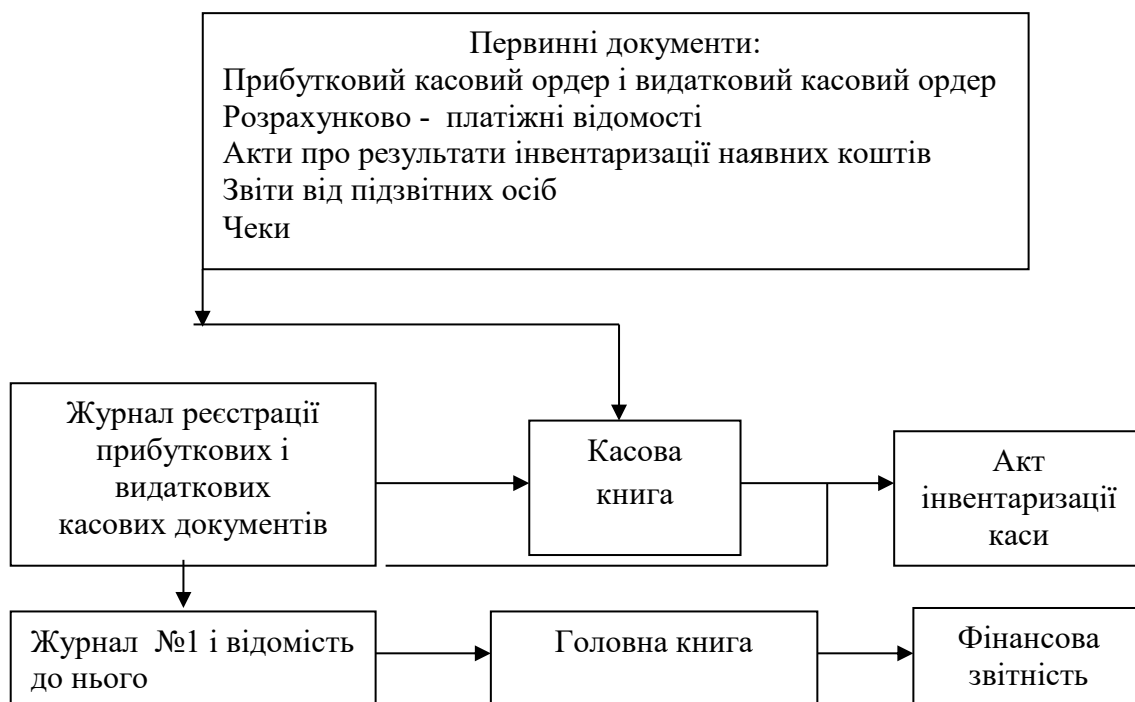


Рисунок 4.6 – Загальна схема побудови документообігу у касі підприємства

Порядок відкриття банками поточних рахунків суб'єкту господарювання регламентується Інструкцією про порядок відкриття та закриття рахунків користувачам надавачами платіжних послуг з обслуговування рахунків № 162 від 29.07.2022 р. (зі змінами) [2].

Відкриття банком поточного рахунку клієнту – суб'єкту господарювання, юридичній особі – нерезиденту, міжнародній організації та їх відокремленим підрозділам, який не має рахунку у цьому банку, здійснюється в нижчезазначеному порядку.

Особа, яка від імені клієнта відкриває поточний рахунок, повинна [2]:

1) пред'явити паспорт або інший документ, що посвідчує особу та відповідно до законодавства України може бути використаним на території України для укладення правочинів (далі – паспорт або інший документ, що посвідчує особу), і подати документ, що підтверджує її повноваження. Фізична особа-резидент додатково пред'являє документ із РНОКПП;

2) подати документи, визначені в пунктах 14, 25 розділу I Інструкції (у випадках, передбачених у розділі I цієї Інструкції) та розділі Інструкції №162;

3) заповнити заяву про відкриття поточного рахунку.

Між банком і клієнтом укладається в письмовій формі договір банківського рахунку.

Банк відкриває поточний рахунок клієнту – суб'єкту господарювання, юридичній особі – нерезиденту, міжнародній організації та їх відокремленим підрозділам, який вже має у цьому банку рахунок, цей клієнт ідентифікований та верифікований банком, за умови подання ним заяви про відкриття поточного рахунку, переліку та укладення договору банківського рахунку. Додатково подається клопотання юридичної особи-резидента, якщо відкривається поточний рахунок її відокремленому підрозділу [2].

Банк відкриває поточний рахунок юридичній особі – нерезиденту, яка не має рахунку в цьому банку, на підставі таких документів [2]:

1) копії легалізованого або засвідченого шляхом проставлення апостиля витягу з торговельного, банківського або судового реєстру/реєстраційного посвідчення місцевого органу влади іноземної держави про реєстрацію юридичної особи-нерезидента/документа, що свідчить про реєстрацію юридичної особи-нерезидента відповідно до законодавства країни її місцезнаходження, засвідченої в установленому законодавством України порядку;

2) копії легалізованої або засвідченої шляхом проставлення апостиля довіреності на ім'я особи, яка має право відкривати рахунок/документа, що підтверджує повноваження особи, яка має право відкривати рахунок без довіреності, засвідченої в установленому законодавством України порядку. У разі видачі юридичною особою – нерезидентом такої довіреності на території України подається копія цієї довіреності, засвідчена в установленому законодавством України порядку або уповноваженим працівником банку.

Як приклад, зазначимо документи для відкриття рахунку юридичній особі – резиденту у ПРАВЕКС БАНКУ [20]:

1. Заява про відкриття поточного рахунку, підписана керівником юридичної особи або іншою уповноваженою на це особою (форма документу надається банком).

2. Опитувальник юридичної особи (форма документу надається Банком).

3. Структуру власності – документально підтверджену систему взаємовідносин, що дає змогу встановити всіх кінцевих бенефіціарних власників, у тому числі відносини контролю між ними, або відсутність кінцевих бенефіціарних власників. Підтверджуючі документи (афідевіт, трастові декларації/договори, сертифікати власності тощо), у випадку наявності.

4. Перелік осіб, що мають право розпоряджатись рахунком, засвідчений нотаріально або організацією, якій клієнт адміністративно підпорядкований, в установленому порядку. У Перелік включаються зразки підписів осіб, яким відповідно до законодавства України та установчих документів юридичної особи надано право розпорядження рахунком і підписання розрахункових документів та зразок відбитка печатки (за наявності).

5. Відомості з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, сформовані через офіційний веб-сайт Міністерства юстиції України (друк здійснюється уповноваженим за проведення ідентифікації працівником Банку на момент проведення ідентифікації; Банк отримує установчі документи юридичної особи шляхом їх пошуку за кодом доступу, наданого/введеного представником юридичної особи).

6. Особи, які мають право першого та другого підписів особисто подають:

6.1. Паспорт громадянина України (або інший документ, що посвідчує особу та відповідно до законодавства України може бути використаним на території України для укладення правочинів) (копії відповідних сторінок паспорту засвідчуються підписами уповноваженого працівника банку та фізичної особи - власника документа).

6.2. Документ, виданий відповідним контролюючим органом, що засвідчує реєстрацію фізичної особи в Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків (копія документа засвідчуються підписами уповноваженого працівника банку та фізичної особи – власника документа). Документ подають фізичні особи – резиденти (для нерезидента – за наявності). Фізичні особи, які мають в паспорті відмітку, зроблену відповідними контролюючими органами, про наявність права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта, або до паспорта яких внесені дані про реєстраційний номер облікової картки платника податків, або територіальними підрозділами Державної міграційної служби України внесені дані про реєстраційний номер облікової картки платника податків / унесений запис про відмову від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків в електронному безконтактному носії, або в паспорті проставлено слово «відмова», цей документ не подають.

6.3. Унікальний номер запису в Єдиному державному демографічному реєстрі (за наявності).

6.4. Відомості про місце проживання або місце перебування (для резидентів) / місце проживання або місце тимчасового перебування в Україні (для нерезидентів).

7. Копії документів, які підтверджують повноваження осіб, які мають право першого та другого підписів, засвідчені підписом керівника юридичної особи та печаткою юридичної особи (за наявності) (наказ/довіреність/протокол тощо).

8. Установчі та реєстраційні документи юридичної особи:

8.1. Копія належним чином зареєстрованого установчого документа (статуту / засновницького договору / установчого акту / положення) (юридичні особи публічного права, які діють на підставі законів, установчий документ не подають). Юридичні особи, установчі документи яких оприлюднені на порталі електронних сервісів, установчий документ у паперовій формі не подають. Юридичні особи публічного права, які діють на підставі законів, установчий документ не подають.

8.2. Якщо юридична особа створена та/або діє на підставі модельного статуту, затвердженого Кабінетом Міністрів України, замість копії документа, зазначеного в п.8.1, подає копію рішення про її створення або про провадження діяльності на підставі модельного статуту, підписаного усіма засновниками, засвідчену нотаріально або уповноваженим працівника Банку за наявності оригіналу. У рішенні повинно бути зазначено відомості про його найменування, місцезнаходження, предмет і цілі діяльності, склад засновників та учасників, розмір статутного (складеного) капіталу, розмір часток кожного з учасників, порядок внесення ними вкладів, а також інформація про провадження діяльності на основі модельного статуту.

8.3. Якщо юридична особа є фінансовою установою, додатково подається копія свідоцтва про реєстрацію фінансової установи, виданого Державною Комісією з регулювання ринків фінансових послуг України, засвідчена підписом керівника юридичної особи та печаткою юридичної особи (за наявності) або уповноваженим працівником банку, за наявності оригіналу.

8.4. Якщо Клієнт є платником ПДВ, додатково подається копія Витягу з реєстру платників податку на додану вартість або копія Витягу з реєстру платників податку на додану вартість, засвідчена підписом керівника юридичної особи та печаткою юридичної особи (за наявності) або уповноваженим працівником банку, за наявності оригіналу.

8.5. Якщо Клієнт пов'язаний з політично значущою особою, додатково подаються документи, що підтверджують джерела походження коштів клієнта, активів та прав на такі активи (джерела статків). Якщо кінцевим бенефіціарним власником (контролером) Клієнта є політично значуща особа, член сім'ї або особа пов'язана з політично значущою особою, необхідно надати документи (інформацію), що підтверджують джерела походження активів, прав на такі активи (джерела статків) фізичної особи – кінцевого бенефіціарного власника (контролера).

8.6. Якщо юридична особа є компанією з управління активами, яка відкриває поточний рахунок для обліку коштів пайового інвестиційного фонду, додатково подаються такі документи:

- Копія ліцензії, видана Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку на діяльність з управлінням активами інституту спільного інвестування, засвідчена нотаріально або компанією з управління активами, або уповноваженим працівником банку, за наявності оригіналу;
 - Копія Регламенту пайового інвестиційного фонду з написом (штампом) Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку про його реєстрацію з зазначенням дати реєстрації, що засвідчено печаткою Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку та підписом уповноваженої особи НКЦПФР, засвідчена нотаріально або компанією з управління активами, або уповноваженим працівником банку, за наявності оригіналу;
 - Копія Свідоцтва про внесення пайового інвестиційного фонду до Єдиного державного реєстру інститутів спільного інвестування, видане Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку, засвідчена нотаріально або компанією з управління активами, або уповноваженим працівником банку, за наявності оригіналу;
 - Копія договору із зберігачем про обслуговування пайового інвестиційного фонду, засвідчена нотаріально або компанією з управління активами, або уповноваженим працівником банку, за наявності оригіналу.
9. Інформацію про те, що юридична особа не використовує найману працю і не є платником єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, клієнт обов'язково зазначає в заяві про відкриття поточного рахунку в рядку «Додаткова інформація».

Вищезазначений перелік документів не є вичерпним, та за необхідності Банк має право витребувати від клієнта документи та/або відомості, необхідні для здійснення заходів належної перевірки, відповідно до вимог статті 11 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» № 361-IX від 06.12.2019 р., Постанови Правління Національного банку України «Про затвердження Положення про здійснення банками фінансового моніторингу» № 65 від 19.05.2020 р.(зі змінами).

За поточними рахунками, що відкриваються банками клієнтам-резидентам у національній валюті, здійснюються платіжні операції відповідно до умов договору та вимог законодавства України [2].

Банкам заборонено відкривати та вести анонімні рахунки. Банки зобов'язані ідентифікувати клієнтів, що відкривають рахунки, а також осіб, уповноважених діяти від імені зазначених клієнтів [2].

З метою зберігання коштів і здійснення розрахунків банки відкривають підприємствам, залежно від характеру їх діяльності та джерел фінансування,

різні рахунки: поточні, депозитні, карткові, інвестиційні кореспондентські та інші.

Поточні рахунки, відкривається банком клієнту для зберігання коштів і виконання платіжних операцій відповідно до умов договору та вимог законодавства України [2].

До поточних рахунків також належать:

- рахунки за спеціальними режимами їх використання, що відкриваються у випадках, передбачених Законами України або актами Кабінету Міністрів України;

- поточні рахунки типу «Н», що відкриваються в національній валюті офіційним представництвом і представництвом юридичних осіб-нерезидентів, які не займаються підприємницькою діяльністю на території України;

- поточні рахунки типу «П», що відкриваються в національній валюті постійним представництвом;

- поточні (накопичувальні) рахунки виборчих фондів та фонду референдуму.

Відкриваються й наступні рахунки в банку [2]:

- платіжний рахунок – рахунок, що відкривається небанківським надавачем платіжних послуг користувачу на договірній основі виключно для цілей виконання платіжних операцій відповідно до умов договору та вимог законодавства України;

- рахунок умовного зберігання (ескроу) – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зарахування на рахунок коштів та перерахування їх/видачі коштів готівкою у випадках, передбачених законодавством України, особі (особам), зазначеній (зазначеним) клієнтом (бенефіціару або бенефіціарам), а в разі надання бенефіціаром письмової вказівки банку - особі (особам), зазначеній (зазначеним) бенефіціаром, якщо це передбачено договором, або повернення таких коштів клієнту за настання підстав, передбачених договором;

- розрахунковий рахунок – рахунок, що відкривається банком небанківському надавачу платіжних послуг, фінансовій установі, що має право на надання платіжних послуг, виключно для цілей забезпечення виконання платіжних операцій його користувачів.

Значного поширення в банківській практиці набули вкладні (депозитні) рахунки. Вкладні (депозитні) рахунки відкриваються банком на договірній основі для зберігання грошей, які клієнти банку передають в управління на встановлений строк або без зазначеного строку. За зберігання клієнтами грошей в банку нараховуються визначені відсотки (дохід) відповідно до умов договору.

Грошові кошти в іноземній валюті зберігаються на банківських рахунках в іноземній валюті і використовуються для здійснення експортно-імпортних операцій підприємств, на потреби виробничого і соціального розвитку.

Згідно із Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» №959-XII (зі змінами) всі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають

право вільно обирати банківсько-кредитні установи, які будуть вести їх валютні рахунки та розрахунки з іноземними суб'єктами господарської діяльності, користуватись їх послугами, з додержанням при цьому вимог чинних законів України [21].

Поточний рахунок в іноземній валюті відкривається підприємству для проведення розрахунків у межах чинного законодавства в безготівковій та готівковій іноземній валюті під час поточних операцій, визначених законодавством України, та для погашення заборгованості за кредитами в іноземній валюті.

Депозитні (вкладні) рахунки в іноземній валюті відкриваються уповноваженим банком фізичним і юридичним особам (резидентам та нерезидентам) на підставі укладеного договору між власником рахунку і банком на зазначений у договорі строк.

Однак, порядок здійснення операцій в іноземній валюті з таких рахунків регулюється державою і становить частину її валютної політики. Останнім часом спостерігається послаблення валютної монополії держави на здійснення операцій з валютними цінностями, розширюються права підприємств на використання валютної виручки з таких рахунків.

Згідно з Інструкцією №162 надавач платіжних послуг закриває поточні/платіжні рахунки користувачів [2]:

1) на підставі заяви про закриття поточного рахунку/заяви про закриття платіжного рахунку користувача;

2) на підставі рішення відповідного органу, на який згідно із законодавством України покладено функції щодо припинення юридичної особи-резидента (за заявою про закриття поточного рахунку/заявою про закриття платіжного рахунку, поданою ліквідатором, головою або членом ліквідаційної комісії, керуючим санацією);

3) у разі смерті власника рахунку - фізичної особи/фізичної особи-підприємця/особи, яка провадила незалежну професійну діяльність, після виплати коштів спадкоємцю(ям) та іншим особам на підставі документів, визначених законодавством України;

4) на підставах, передбачених законодавством України або договором між надавачем платіжних послуг та користувачем.

Надавач платіжних послуг закриває поточний/платіжний рахунок юридичної особи-резидента, фізичної особи-підприємця (якщо немає залишку коштів на рахунку) на підставі інформації, отриманої від контролюючих органів, та перевірки її в Єдиному державному реєстрі в порядку, визначеному законодавством України, про державну реєстрацію припинення юридичної особи/підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця або самотійного виявлення таких відомостей в Єдиному державному реєстрі [2].

Банк закриває поточний рахунок юридичної особи-резидента, що ліквідувалася (якщо є залишок коштів на рахунку), у порядку, передбаченому в абзаці першому пункту 124 розділу XV Інструкції №162, а залишок коштів перераховує на балансовий рахунок для обліку коштів за недіючими рахунками [2].

Банк у разі отримання інформації з інформаційної системи «Е-резидент» про припинення підприємницької діяльності електронного резидента (е-резидента) закриває поточні рахунки електронному резиденту (е-резиденту). Залишок коштів з рахунків електронного резидента (е-резидента) перераховується на його власний рахунок, відкритий за межами України, реквізити якого зазначені в договорі [2].

Поточний/платіжний рахунок юридичної особи-резидента закривається цим користувачем/юридичною особою- правонаступником у разі припинення юридичної особи-резидента внаслідок злиття, приєднання, поділу, перетворення за умови подання ним таких документів [2]:

1) заяви про закриття поточного рахунку/заяви про закриття платіжного рахунку;

2) копії рішення учасників або органу юридичної особи-резидента, уповноваженого на це установчими документами, а у випадках, передбачених законодавством України, - копії рішення суду або відповідних органів державної влади про припинення юридичної особи-резидента, засвідченої в установленому порядку.

Ліквідатор (ліквідаційна комісія) для проведення ліквідаційної процедури використовує один поточний рахунок юридичної особи-резидента, що ліквідовується. До банку в цьому випадку подається копія рішення учасників або органу юридичної особи-резидента, уповноваженого на це установчими документами, а у випадках, передбачених законодавством України, - копія рішення суду, на підставі якого здійснюється ліквідація юридичної особи-резидента, засвідчена в установленому законодавством України порядку або уповноваженим працівником банку [2].

Ліквідатор (ліквідаційна комісія) для закриття інших рахунків, які не використовуються для проведення ліквідаційної процедури, подає до надавача платіжних послуг заяву про закриття рахунку, підписану особою, яка згідно з рішенням учасників юридичної особи-резидента, суду або органу, що прийняв рішення про ліквідацію юридичної особи-резидента, призначена ліквідатором (за умови проведення ідентифікації та верифікації відповідно до законодавства з питань фінансового моніторингу), та копію рішення учасників, суду або органу юридичної особи-резидента, уповноваженого на це установчими документами про ліквідацію юридичної особи-резидента, засвідчену в установленому законодавством України порядку або уповноваженим працівником надавача платіжних послуг [2].

Поточний рахунок, який використовувався для проведення ліквідаційної процедури, закривається банком на підставі поданої ліквідатором заяви про закриття поточного рахунку або продовжує функціонувати як поточний рахунок юридичної особи відповідно до Кодексу України з процедур банкрутства. Банк за наявності коштів на поточному рахунку, який закривається ліквідатором після завершення ліквідаційної процедури, здійснює завершальні операції за рахунком відповідно до Кодексу України з процедур банкрутства [2].

Надавач платіжних послуг за наявності коштів на поточному/платіжному рахунку, який закривається на підставі заяви про закриття поточного рахунку/заяви про закриття платіжного рахунку користувача, здійснює завершальні операції за рахунком (з виконання платіжних інструкцій стягувачів, виплати коштів готівкою, перерахування залишку коштів згідно із заявою користувача) [2].

Згідно з Інструкцією № 162 датою закриття поточного/платіжного рахунку є день надання користувачем заяви до надавача платіжних послуг, якщо на поточному/платіжному рахунку користувача немає залишку коштів. Датою закриття поточного/платіжного рахунку вважається наступний після проведення останньої операції за цим рахунком робочий день, якщо на поточному/платіжному рахунку користувача є залишок коштів [2].

Дата закриття поточного/платіжного рахунку, операції за яким здійснюються за допомогою електронних платіжних засобів, визначається в договорі банківського рахунку/договорі платіжного рахунку [2].

Надавач платіжних послуг закриває поточний/платіжний рахунок користувача та видає користувачу довідку про закриття рахунку безкоштовно із зазначенням дати закриття рахунку [2].

У розділі I таблиці Переліку типових документів, затвердженого наказом Мін'юсту України від 12.04.2012 р. № 578/5 (зі змінами), до первинних документів, які фіксують факт виконання господарської операції та служать підставою для записів у регістрах бухгалтерського обліку і в податкових документах, віднесені [19]:

- касові, банківські документи, ордери;
- повідомлення банків і переказні вимоги;
- виписки банків;
- корінці квитанцій, банківських чекових книжок, тощо.

Первинні документи банку складаються на бланках форм, затверджених відповідно до законодавства України (на паперових носіях або в електронній формі). До їх обов'язкових реквізитів віднесено: назву документа (форми); дату й місце складання; назву підприємства (банку), що склало документ; зміст й обсяг операції (короткий зміст операції та підстава для її здійснення), одиницю її виміру; посади осіб, відповідальних за здійснення операції та правильність її оформлення; особистий підпис (електронний цифровий підпис) й інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні операції. Окрім них, до обов'язкових реквізитів первинних документів, що використовуються для розрахунків (окрім перелічених вище), також належать: назва одержувача коштів; номери рахунків; назва банку (одержувача та платника коштів); сума операції (цифрами й словами) – суму операції може бути відображено лише цифрами, якщо цей документ формують за допомогою програмного забезпечення в автоматизованому режимі або якщо це передбачено нормативно-правовими актами НБУ.

Виписка банку – це банківський документ, що характеризує стан поточного рахунку підприємства та на основі якого останнє веде бухгалтерський облік операцій за поточним рахунком [21].

Загалом, форма надання виписок визначається договором між банком і клієнтом. Виписка банку, отримана у вигляді електронного документу із відповідними електронними цифровими підписами посадових осіб банку та його печатки (за наявності) має ту ж юридичну силу, що і виписка банку, складена в паперовому вигляді. У разі втрати клієнтом виписки з його особового рахунку на вимогу клієнта банк видає дублікат. Порядок видання дублікатів виписок банку також повинен обумовлювати договір банківського рахунку.

Нагадаємо, що відповідно до НП(С)БО 10 дебіторська заборгованість поділяється на поточну і довгострокову, залежно від виду операційного циклу і терміну погашення заборгованості [12].

У таблиці 4.2 узагальнено перелік документів, якими оформлюються операції з визначення і погашення дебіторської заборгованості.

Таблиця 4.2 – Документування операцій за дебіторською заборгованістю

Вид дебіторської заборгованості	Документи
1	2
За майно, що передано у фінансову оренду	Договір оренди, акт приймання-передачі основних засобів (нарахування заборгованості з фінансової оренди), довідка бухгалтерії (переведення заборгованості до складу поточної)
Векселі одержані	Вексель, акт приймання-передачі векселя, прибутковий касовий ордер, виписка банку
Розрахунки з вітчизняними покупцями	Накладна, рахунок-фактура, рахунок, акт прийнятих робіт, послуг, податкові накладні, товарні накладні, виписки банку
Розрахунки з іноземними покупцями	Комерційні документи, транспортні накладні (залізнична накладна, авіа накладна, коносамент, товарно-транспортна накладна, пакувальні листи), платіжні документи на перерахування сум митних платежів та інших податків на розрахунки митних установ.
Резерв сумнівних боргів	Бухгалтерська довідка - розрахунок
Розрахунки за виданими авансами	Платіжне доручення, виписка банку
Розрахунки з підзвітними особами	Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт з доданими виправдовуючими документами
Розрахунки за нарахованими доходами	Бухгалтерська довідка - розрахунок
Розрахунки за претензіями	Претензія, акт приймання вантажу, рішення судових органів, (арбітражу), письмова згода постачальника на пред'явлену претензію, виписка банку

Продовження таблиці 4.2

1	2
Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	Протокол засідання інвентаризаційної комісії, наказ керівника, документи, що підтверджують внески по відшкодуванню матеріальної шкоди (накладна, прибутковий касовий ордер тощо)
Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	Договір між членами кредитних спілок, видатковий касовий ордер, платіжні доручення, авізо про оприбуткування майна учасником, який веде спільні справи, або первинні документи про отримання майна (копії накладної, квитанції до прибуткових ордерів тощо)
Розрахунки з іншими дебіторами	Прибутковий касовий ордер, видатковий касовий ордер, накладна, виписка банку тощо

4.4. Синтетичний і аналітичний облік грошових коштів та дебіторської заборгованості

В бухгалтерського обліку операції з готівкою відображаються на рахунку 30 «Готівка», який призначений для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів у касі підприємства.

Рахунок 30 «Готівка» має такі субрахунки:

301 «Готівка в національній валюті»;

302 «Готівка в іноземній валюті»;

308 «Готівка в національній валюті за операціями, проведеними із застосуванням РРО»;

309 «Готівка в іноземній валюті за операціями, проведеними із застосуванням РРО» [7].

За дебетом рахунку 30 «Готівка» відображається надходження грошових коштів у касу підприємства, за кредитом - виплата грошових коштів із каси підприємства.

На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валюти тощо) відкриваються субрахунки «Готівка в національній валюті в операційній касі» та «Готівка в іноземній валюті в операційній касі» [3].

Підприємства, які здійснюють готівкові операції із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій (РРО), використовують субрахунки 308 «Готівка в національній валюті за операціями, проведеними із застосуванням РРО» та 309 «Готівка в іноземній валюті за операціями, проведеними із застосуванням РРО» [3].

Кореспонденцію рахунків з обліку руху готівки у касі підприємства наведено у таблиці 4.3.

Таблиця 4.3 – Кореспонденція рахунків з обліку касових операцій [4]

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1. Отримані по чеку грошові кошти на виплату авансу на відрядження працівника	301 «Готівка в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
2. Отримані по чеку грошові кошти на господарські потреби	301 «Готівка в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
3. Повернений підзвітною особою залишок невитрачених сум, виданих на господарські потреби	301 «Готівка в національній валюті»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
4. Погашено готівкою дебіторську заборгованість покупцем	301 «Готівка в національній валюті»	36 «Розрахунки з покупцями та змівниками»
5. Отримано кошти від винних осіб за завдані збитки	301 «Готівка в національній валюті»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»
6. Отримані по чеку грошові кошти з поточного рахунку підприємства на виплату авансу	301 «Готівка в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
7. Погашено раніше виданий короткостроковий вексель	62 «Короткострокові векселі видані»	301 «Готівка в національній валюті»
8. Передано готівку інкасатору для наступного зарахування на рахунок в банку	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	301 «Готівка в національній валюті»
9. Зарахування готівки внесеної інкасатором	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»

Синтетичний облік готівкової іноземної валюти здійснюється відповідно до Плану рахунків та Інструкції № 291 на рахунку 3 класу 302 «Готівка в іноземній валюті» [3]. До цього рахунку підприємствами можуть відкриваються субрахунки четвертого порядку на кожен іноземну валюту, що перебуває у касі. Це субрахунки:

3021 «Готівка в іноземній валюті. Долари США»;

3022 «Готівка в іноземній валюті. Євро».

За дебетом субрахунку відображається надходження іноземної валюти до каси підприємства, за кредитом - виплата (витрачання) іноземної готівки. Дебетове сальдо надає інформацію про суму іноземної валюти у касі підприємства на певну дату.

Типова кореспонденція за субрахунком 302 «Готівка в іноземній валюті» аналогічна кореспонденції за субрахунком 301 «Готівка у національній валюті». Все чим відрізняється кореспонденція рахунків з іноземною валютою - це наявністю бухгалтерських проведення з нарахування курсових різниць, внаслідок зміни курсу гривні щодо іноземної валюти. Залишки готівкової валюти у касі переоцінюються на дату складання балансу.

Курсові різниці, залежно від коливань курсу валют, відображаються відповідно на рахунках:

- 714 «Дохід від операційної курсової різниці»;
- 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;
- 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»;
- 974 «Втрати від не операційних курсових різниць»;
- 746 «Інші доходи»;
- 977 «Інші витрати діяльності» [3].

У таблиці 4.4 зазначено типову кореспонденцію рахунків з обліку готівкової іноземної валюти.

Таблиця 4.4 – Типова кореспонденція рахунків з обліку касових операцій у іноземній валюті [3]

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1. Надходження іноземної валюти до каси підприємства	3021 «Готівка в іноземній валюті», долари США	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»
2. Здійснено розрахунок готівковими іноземними коштами з каси підприємства	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	3021 «Готівка в іноземній валюті», долари США
3. Відображення додатної курсової різниці, що виникла за сумою залишку інвалюти в касі	3022 «Готівка в іноземній валюті», курсова різниця, долари США	7141 «Дохід від операційної курсової різниці», долари США

При журнальній формі обліку по дебету рахунку 30 «Готівка» ведуть відомість 1.1, а по кредиту – журнал 1, підсумки яких в кінці місяця переносять до Головної книги.

Синтетичний облік операцій поточного рахунку ведеться на рахунку 31 «Рахунки в банках» у розрізі субрахунків [3,7]:

- 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
- 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»;
- 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»;
- 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті»;
- 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».

По дебету рахунку 31 «Рахунки в банках» відображається надходження грошових коштів, а по кредиту – їх вибуття.

У якості прикладу зазначимо, що облік надходження і використання грошових коштів на поточному рахунку в національній валюті відображається кореспонденцією рахунків, яку наведено у таблиці 4.5.

Таблиця 4.5 – Кореспонденція рахунків з обліку операцій на поточному рахунку в національній валюті [3]

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1. Зараховано на поточний рахунок у банку готівку	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	301 «Готівка в національній валюті»
2. Зараховано на поточний рахунок у банку грошові кошти, які надійшли від покупців за реалізовані товари (роботи, послуги)	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з відчизняними покупцями»
3. Зараховано на поточний рахунок у банку грошові кошти, які надійшли від інших дебіторів як погашення заборгованості	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
4. Зараховано на поточний рахунок у банку грошові кошти, які були в дорозі	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»
5. Списано з поточного рахунка в банку готівкові кошти, видані підприємству для виплати допомоги, на службові відрядження та господарські потреби.	301 «Готівка в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
6. Списано з поточного рахунка грошові кошти, перераховані постачальникам (підрядникам) за одержані запаси (роботи, послуги)	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
7. Списано з поточного рахунка кошти, перераховані постачальникам (підрядникам) як аванси	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Операції за рахунком 31 «Рахунки в банках» відображають на підставі перевірених виписок банку і грошових документів, доданих до них. Аналітичний облік на рахунку 31 «Рахунки в банках» здійснюється за виписками банку, і лише за наявності на підприємстві розрахункових субрахунків відкривають окремі аналітичні рахунки для обліку відповідних операцій. У разі необхідності деталізація кожного аналітичного рахунка здійснюється за виписками банку.

Поточна дебіторська заборгованість включає:

1. Векселі отримані (рах. 34).
2. Дебіторську заборгованість за товари, роботи, послуги (рах. 36).
3. Дебіторську заборгованість по розрахункам:
 - з бюджетом (рах.64);
 - за виданими авансами (рах.371);

- за нарахованими доходами (рах.373);
- за внутрішніми розрахунками (рах.377, 682,683);

4. Іншу дебіторську заборгованість (рах. 372, 374, 375, 376, 377,63, 65, 68).

5. Забезпечення (рах. 47), тощо.

Для обліку векселів одержаних згідно Плану рахунків використовуються: субрахунок 182 «Довгострокові векселі одержані»; рахунок 34 «Короткострокові векселі одержані» [7].

На рахунку 34 «Короткострокові векселі одержані» ведеться облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, які забезпечені векселями.

Рахунок 34 «Короткострокові векселі одержані» має такі субрахунки:

- 341 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті»;
- 342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті» [7].

За дебетом рахунка 34 «Короткострокові векселі одержані» відображається отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями, за кредитом – отримання коштів для погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо.

Аналітичний облік на субрахунку 182 та рахунку 34 ведеться за кожним одержаним векселем. Так, у разі реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на суму, забезпечену векселями, у бухгалтерському обліку робиться запис:

Д-т 34 «Короткострокові векселі одержані»;

К-т 70 «Доходи від реалізації» з одночасним списанням собівартості реалізованих товарів, робіт і послуг.

Якщо підприємство відображає реалізацію продукції, робіт і послуг в обліку в міру подолання розрахункових документів покупцям (замовникам), то при одержанні векселів необхідно зробити запис:

Д-т 34 «Короткострокові векселі одержані»;

К-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Аналогічно в бухгалтерському обліку відображаються операції, пов'язані з одержанням векселів у забезпечення інших видів дебіторської заборгованості. Зокрема, забезпечення означеної заборгованості за здані в оренду приміщення векселем відображаються записом:

Д-т 34 «Короткострокові векселі одержані»;

К-т 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Під час погашення заборгованості, забезпеченої векселями, необхідно зробити такі записи:

1) при погашенні векселя грошовими коштами:

Д-т 30 «Готівка»;

К-т 31 «Рахунки в банках»;

К-т 34 «Короткострокові векселі одержані»;

2) у разі погашення векселя іншими, ніж грошові кошти, засобами:

Д-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

Д-т 68 «Розрахунки за іншими операціями»;

К-т 34 «Короткострокові векселі одержані».

Найбільшу питому вагу у поточній дебіторській заборгованості мають розрахунки з покупцями і замовниками.

Розрахунки з покупцями виникають внаслідок реалізації продукції і товарів, виконання робіт і послуг на сторону. Поточна дебіторська заборгованість за продукцію (товари, роботи, послуги) визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг та оцінюється за первісною вартістю (п. 6 НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість») [12].

Для обліку розрахунків з покупцями та замовниками Планом рахунків «передбачено активний рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», який має субрахунки:

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;

363 «Розрахунки з учасниками ПФГ»;

364 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням» [7].

Кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків з вітчизняними покупцями відображено у таблиці 4.6.

Таблиця 4.6 – Кореспонденція рахунків з обліку виникнення та погашення дебіторської заборгованості за продукцію (товари, послуги) [3]

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1. Реалізовано покупцям продукцію	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
2. Реалізовані товари покупцям	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»
3. Відображено дохід від реалізації інших оборотних активів	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	712 «Дохід від реалізації інших необоротних активів»
4. Надійшли грошові кошти в касу від покупців	301 «Готівка в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
5. Надійшли грошові кошти від покупців на поточний рахунок	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
6. Отриманий вексель на забезпечення заборгованості покупця	34 «Короткострокові векселі одержані»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»

У таблиці 4.7 наведено типову кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків з іноземними покупцями.

Таблиця 4.7 – Типова кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з іноземними покупцями [3]

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1. Відвантажені товари (продукція) нерезиденту	362	701 (702)
2. Виконані роботи (надані послуги) для нерезидента	362	703
3. Відображений дохід за курсовою різницею	362	714
4. Відображені втрати від операційної курсової різниці	945	362

Вимогою НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» передбачено нарахування резерву сумнівних боргів тільки щодо поточної дебіторської заборгованості» [12].

У п. 8 НП(С)БО 10 зазначено, що величина резерву визначається за одним із двох методів:

1. Застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості. Цей метод передбачає аналіз платоспроможності кожного окремого дебітора для визначення величини резерву. Він є доцільним для підприємств із невеликою кількістю контрагентів або значними сумами заборгованості, що потребують індивідуального підходу.

2. Застосування коефіцієнта сумнівності. За цим методом величина резерву визначається на основі коефіцієнта сумнівності, який може розраховуватись виходячи зі співвідношення обсягу безнадійної заборгованості до загального обсягу дебіторської заборгованості за попередні періоди.

Обидва методи надають можливість підприємству обрати найбільш підходящий спосіб оцінки ризику неповернення заборгованості відповідно до специфіки його діяльності та фінансової політики.

Підприємство може обрати один із методів розрахунку резерву. І цей вибір необхідно зафіксувати у наказі про облікову політику. Також у наказі визначаються критерії сумнівності та інші параметри, за допомогою яких розраховується резерв.

Величина сумнівних боргів на кожну дату балансу, що буде визначена за обраним методом, становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату.

Облік резерву за сумівною дебіторською заборгованістю, щодо якої існує ризик неповернення, є важливим елементом системи управління фінансовими ризиками підприємства. Він ведеться на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку [12].

За кредитом рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» у кореспонденції з рахунками обліку витрат (рахунок 944 «Сумнівні та безнадійні борги») відображається створення резерву. Це дозволяє підприємству завчасно формувати фінансову подушку для покриття можливих збитків від неповернення дебіторської заборгованості. За дебетом рахунку 38 у

кореспонденції з рахунками обліку дебіторської заборгованості (наприклад, рахунком 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками») проводиться списання безнадійної заборгованості. Якщо виявляється, що раніше створений резерв перевищує необхідну суму, його зменшення відображається за дебетом рахунку 38 у кореспонденції з рахунками обліку доходів (наприклад, рахунком 719 «Інші доходи від операційної діяльності») [3].

Рахунок 38 не закривається в кінці звітного періоду. Його сальдо відображає суму потенційної безнадійної дебіторської заборгованості, яка розглядається як фінансовий резерв для компенсації можливих втрат. Це забезпечує достовірність фінансової звітності підприємства та знижує ризики завищення активів.

Аналітичний облік за рахунком 38 «Резерв сумнівних боргів» ведеться у розрізі боржників або за строками непогашеної дебіторської заборгованості залежно від методу нарахування резерву. Методи можуть включати:

- оцінку на основі строків прострочення заборгованості. У цьому разі резерв створюється виходячи з аналізу строків прострочення та відсотка ризику неповернення для кожного строкового інтервалу;
- Оцінку на основі індивідуальної оцінки боржників. Цей метод передбачає розгляд фінансового стану кожного боржника, його кредитної історії та інших факторів.

На підприємстві для кожного дебітора відкривається картка довільної форми, в якій зазначаються: найменування покупця (замовника); зміст операції (наприклад, відвантаження продукції чи надання послуг); дата оплати за договором; дата фактичної оплати; сума створеного резерву сумнівних боргів.

Формування резерву за сумнівною дебіторською заборгованістю дозволяє підприємству:

1. Підвищити фінансову стійкість, забезпечивши покриття можливих втрат від неплатоспроможності контрагентів.
2. Забезпечити відповідність облікової політики принципу обачності, що зменшує ризики завищення активів і прибутку.
3. Реагувати на зміну економічних умов, адаптуючи облік до реального фінансового стану дебіторів.

В умовах сучасного економічного середовища, що характеризується значними ризиками, правильне ведення обліку резерву сумнівних боргів є невід'ємною частиною ефективної фінансової стратегії підприємства.

Слід вказати, що підприємство може одержувати аванс від покупців у рахунок майбутніх поставок продукції або здійснювати авансові платежі постачальникам та підрядникам.

Розрахунки за авансами виданими обліковують на субрахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами» [7]. За дебетом субрахунку 371 відображають видачу авансу, а за кредитом – його зарахування.

У бухгалтерії підприємства здійснюють записи у такому порядку:

- видано аванс постачальнику або підряднику: дебет субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» і кредит рахунку 31 «Рахунки в банках»;
- одержано від постачальника виробничі запаси: дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» і кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- одночасно на суму ПДВ робиться запис: дебет 641 «Розрахунки за податками» і кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;
- зараховано раніше виданий аванс постачальнику: дебет рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» і кредит субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» [3].

Облік розрахунків за нарахованими доходами здійснюється на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» субрахунок 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» [7]. На цьому субрахунку відображається облік нарахованих дивідендів, відсотків, роялті тощо, які підлягають отриманню. За дебетом субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» відображають нарахування доходів, а за кредитом – погашення заборгованості шляхом сплати заборгованості на поточний рахунок або у касу.

Облік розрахунків за іншими операціями, зокрема: розрахунки за операціями, пов'язаними із здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи), усі види розрахунків з працівниками (крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами), інші розрахунки, ведеться на субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Аналітичний облік ведеться за кожним дебітором, видами заборгованості, термінами її виникнення та погашення. Заборгованість, яка відображається на цьому субрахунку, включає в себе різні за своїм економічним змістом розрахунки з юридичними та фізичними особами

Розрахунки за підзвітними сумами обліковують на субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» [7]. Це активно–пасивний рахунок. По дебету рахунку 372 записують видані суми під звіт, а також відшкодування перевитрат, тобто погашення кредиторської заборгованості. Запис роблять на підставі видаткових касових ордерів, кредитуючи рахунок 30 «Готівка».

За кредитом субрахунку 372 відображають списання підзвітних сум, яке може відбуватися шляхом повернення грошей в касу, віднесення на витрати виробництва, оприбуткування придбаних матеріальних цінностей. При цьому дебетують рахунки 20 «Виробничі запаси», 92 «Адміністративні витрати» та інші залежно від характеру операції, а кредитують субрахунок 372.

У таблиці 4.8 зазначено кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків з підзвітними особами.

Таблиця 4.8 – Кореспонденція рахунків обліку розрахунків з підзвітними особами [3]

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1. Видані з каси готівкові грошові кошти підзвітній особі у національній валюті на службове відрядження	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	301 «Готівка в національній валюті»
2. Видані готівкові грошові кошти з каси підзвітній особі на господарські потреби	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	301 «Готівка в національній валюті»
3. Оприбутковані придбані підзвітною особою товари	28 «Товари»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
4. Повернуто залишок не використаних підзвітних сум	301 «Готівка в національній валюті»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
5. Визнанні витрати по відрядженню підзвітної особи (головного бухгалтера) після подання звіту про використання коштів, наданих на відрядження	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»

У підприємств іноді виникає необхідність обліковувати розрахунки претензійного характеру.

Облік розрахунків за претензіями, які пред'явлені постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за пред'явленими їм і визнаними штрафами ведеться на рахунку 374 «Розрахунки за претензіями» [7].

Аналітичний облік ведеться в розрізі постачальників, транспортних організацій та інших юридичних осіб і пред'явлених до них претензій.

За дебетом рахунку 374 «Розрахунки за претензіями» обліковуються суми пред'явлених претензій.

Рахунок 374 «Розрахунки за претензіями» кредитується на суми платежів, що надійшли, в кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів: дебет 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» і кредит 374 «Розрахунки за претензіями». У випадку, якщо пред'явлені претензії не визнані судовими органами та стягненню не підлягають, їх суми, як правило, відносять на ті рахунки, з яких вони були списані: дебет 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 24 «Брак у виробництві», 92 «Адміністративні витрати» і кредит 37 «Розрахунки з іншими дебіторами».

На субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» ведеться облік розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестач і втрат від псування цінностей, нестач та розкрадання грошових коштів, якщо винуватця виявлено.

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки [10].

За дебетом субрахунка 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» відображається сума нарахованої заборгованості по відшкодуванню завданого збитку, а за кредитом - погашення сум заборгованості.

Аналітичні рахунки відкриваються по кожній особі окремо.

Для здійснення кредитування членів кредитних спілок створюються кредитні спілки. Члени кредитної спілки з обумовленою в договорі періодичністю вносять членські внески, за рахунок яких за погодженою схемою кредитування здійснюється видача фінансового кредиту одному або декільком членам кредитної спілки.

Облік розрахунків за цими видами позик у кредитних спілках ведеться на рахунку 376 «Розрахунки за позиками та кредитами». На субрахунку 376 «Розрахунки за позиками та кредитами» ведеться облік розрахунків за позиками членам кредитних спілок у кредитних спілках та наданими кредитами користувачам платіжних послуг надавачами фінансових послуг (крім банків) [3].

Аналітичний облік ведеться за кожною виданою позикою, кожним членом спілки.

Одержання позики членами кредитної спілки відображається кореспонденцією рахунків:

Дт 376 «Розрахунки за позиками та кредитами»,

Кт 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках».

Повернення виданих коштів учасником зі спілки: дебет 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» і кредит 376 «Розрахунки за позиками та кредитами».

Слід вказати, що і при розрахунках з постачальними та підрядниками може виникати не тільки кредиторська заборгованість, а й дебіторська. Це можливо за умови, коли бухгалтер підприємства надлишково перераховує постачальнику грошові кошти за ТМЦ, що надійшли.

Рахунок 63 «Розрахунки з постачальними та підрядниками» кредитується на вартість прийнятих до бухгалтерського обліку товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг у кореспонденції з рахунками обліку цих цінностей чи рахунків обліку відповідних витрат.

Для обліку довгострокової дебіторської заборгованості Планом рахунків передбачено «рахунок 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» [7].

Рахунок 18 має чотири субрахунки: 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»; 182 «Довгострокові векселі одержані»; 183 «Інша дебіторська заборгованість»; 184 «Інші необоротні активи» [3,7].

Виникнення довгострокової дебіторської заборгованості відображають за дебетом рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», а її погашення – за кредитом вказаного рахунку [3].

Кореспонденцію рахунків з обліку довгострокових векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості, відображено у таблиці 4.9.

Таблиця 4.9 – Кореспонденція рахунків з обліку векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості [3]

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1. Одержано довгостроковий вексель від покупця в погашення заборгованості, чи від дебітора в забезпечення заборгованості	182 «Довгострокові векселі одержані»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
2. Отримано різницю між номінальною та реальною вартістю отриманого довгострокового векселя	182 «Довгострокові векселі одержані»	71 «Інший операційний дохід»
3. Отримано основні засоби в рахунок погашення довгострокової заборгованості за векселем, який раніше був отриманий підприємством	10 «Основні засоби»	182 «Довгострокові векселі одержані»
4. Отримано довгострокові фінансові інвестиції за рахунок передачі довгострокового векселя	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	182 «Довгострокові векселі одержані»
5. Погашено довгостроковий вексель покупцем	30 «Готівка»	182 «Довгострокові векселі одержані»

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

Реєстром аналітичного обліку розрахунків з дебіторами є реєстр дебіторів.

Контрольні питання:

1. Який нормативний документ регламентує організацію і ведення операцій з готівкою
2. Яке визначення поняттю «поточна дебіторська заборгованість» надано у П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»?
3. Що таке «сумнівний борг»?
4. Як розраховується резерв сумнівних боргів?
5. Які первинні документи складаються для обліку руху готівки?
6. На яких рахунках обліковується поточна і довгострокова дебіторська заборгованість?

7. Назвіть основну кореспонденцію рахунків з обліку готівки у касі підприємства.
8. Як здійснюється аналітичний облік грошових коштів на рахунках в банках?

Тестові завдання для контролю знань:

- 1. Розпорядження обслуговуючому банку про перерахування визначеної суми на рахунок іншого підприємства, оформлене на спеціальному бланку, - це**
 - A. об'ява на внесок готівкою
 - B. виписка банку
 - C. платіжне доручення
 - D. платіжна вимога-доручення
- 2. Підприємства мають право перевищувати ліміт залишку готівки в касі у разі**
 - A. розпорядження керівника підприємства
 - B. розпорядження головного бухгалтера підприємства
 - C. виплат, пов'язаних з оплатою праці, пенсій, стипендій протягом 3 робочих днів
 - D. у будь-якому разі
- 3. Видача готівки під звіт проводиться з кас підприємства за умови**
 - A. повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше виданими під звіт сумами
 - B. розпорядження керівника підприємства
 - C. розпорядження головного бухгалтера
 - D. за будь-яких умов
- 4. Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в касі підприємства використовують рахунок**
 - A) 30 «Готівка»
 - B. 33 «Інші кошти»
 - C. 35 «Поточні фінансові інвестиції»
 - D. 23 «Виробництво»
- 5. Приймання готівки касами підприємств проводиться**
 - A. за розпорядженням головного бухгалтера по накладній
 - B. за прибутковими касовими ордерами, підписаними головним бухгалтером або особою, ним уповноваженою
 - C. за видатковим касовим ордером, підписаним керівником підприємства, головним бухгалтером або особами, ними уповноваженими
 - D. за розпискою касира
- 6. Прибуткові касові ордери або видаткові документи до передачі у касу**
 - A. реєструються бухгалтерією в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів
 - B. не реєструються
 - C. реєструються у журналі господарських операцій

D. реєструються у акті перевірки

7. На рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» ведеться облік

A. дебіторської заборгованості за товари

B. кредиторської заборгованості за товари

C. виданих авансів за товари

D. одержаних авансів за товари

8. Безнадійна дебіторська заборгованість - це

A. поточна заборгованість, не погашена дебітором протягом року

B. довгострокова дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником

C. поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності

D. сума дебіторської заборгованості, на яку створено резерв сумнівних боргів

9. Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості - це

A. сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги за вирахуванням резерву сумнівних боргів

B. різниця між дебіторською заборгованістю за товари, роботи, послуги та іншою дебіторською заборгованістю

C. різниця між дебіторською заборгованістю за товари, роботи, послуги та дебіторською заборгованістю за виданими авансами

D. різниця між дебіторською заборгованістю за товари, роботи, послуги та безнадійною дебіторською заборгованістю

10. Внаслідок списання безнадійної дебіторської заборгованості за відвантажену продукцію у межах створеного резерву сумнівних боргів

A. підсумок балансу зменшиться

B. підсумок балансу не зміниться

C. збільшиться чиста реалізаційна вартість такої дебіторської заборгованості

D. збільшаться операційні витрати

11. Рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів»

A. є активним і відображається в активі балансу

B. є пасивним і відображається в пасиві балансу

C. є активним і відображається в пасиві балансу

D. є пасивним і відображається в активі балансу

12. Внаслідок виникнення заборгованості за виданими авансами зміни відбуваються

A. тільки у активі балансу

B. тільки у пасиві балансу

C. збільшується сума активу та пасиву

D. зменшується сума активу та пасиву

13. Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів на рахунках в банках використовують рахунок

A. 30 «Готівка»

B. 33 «Інші кошти»

C. 35 «Поточні фінансові інвестиції»

D. 31 «Рахунки в банках»

14. П(С)БО 10 має назву

- A. «Запаси»
- B. «Дебіторська заборгованість»
- C. «Витрати»
- D. «Зобов'язання»

15. Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо

- A. існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума
- B. не існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума
- C. може бути приблизно визначена її сума
- D. вона не є фінансовим активом

16. Операція щодо внесення до каси готівки від реалізації продукції, робіт та послуг відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 30 Кт 372
- B. Дт 31 Кт 30
- C. Дт 30 Кт 70
- D. Дт 50 Кт 30

17. Операція щодо здійснення річної передплати готівкою за періодичні видання відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 31 Кт 30
- B. Дт 372 Кт 30
- C. Дт 63 Кт 30
- D. Дт 39 Кт 30

18. Операція щодо виявлення надлишків грошових коштів у касі в результаті інвентаризації відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 30 Кт 719
- B. Дт 947 Кт 30
- C. Дт 375 Кт 30
- D. Дт 67 Кт 30

19. Регістром аналітичного обліку щодо розрахунків з банком є

- A. виписка банку
- B. прибутковий касовий ордер
- C. касова книга
- D. журнал щодо обліку розрахунків з банком

20. Операція щодо внесення засновниками до каси готівки в рахунок їх внесків до Статутного капіталу відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 30 Кт 372
- B. Дт 31 Кт 30
- C. Дт 30 Кт 46
- D. Дт 14 Кт 30

Задачі:

№1. ТОВ «А» 04.05.2024 р. отримало з банківського рахунку до каси готівкові кошти у сумі 17200 грн. на відрядження, з яких видано 13400 грн. працівникам як аванс на відрядження (використано 12350,00 грн.) та 2800 грн. експедитору на закупівлю матеріалів. Експедитор придбав матеріали на суму 1625 грн. з ПДВ та здав звіт.

Зазначити кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку за наведеними господарськими операціями.

№2. Проставити у таблиці номери та назви рахунків, сальдо по яким заноситься до балансу (Звіту про фінансовий стан).

Актив	Код рядка	Код і назва рахунку
Довгострокова дебіторська заборгованість		
Векселі отримані		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: – чиста реалізаційна вартість – первісна вартість – резерв сумнівних боргів		
Дебіторська заборгованість по розрахункам: – з бюджетом – по виданих авансах – з нарахованих доходів – за внутрішніми розрахунками		
Інша поточна дебіторська заборгованість		

Література до розділу 4

1. Вікіпедія. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/>
2. Про затвердження Інструкції про порядок відкриття та закриття рахунків користувачам надавачами платіжних послуг з обслуговування рахунків: Постанова Правління Національного банку України від 29.07.2022 р. №162. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0162500-22#n11>
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999р. №291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
4. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>
5. Міжнародний (стандарт) бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/929_015
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства

- фінансів України від 07.02. 2013р. № 73. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
 8. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
 9. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014р. №879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
 10. Порядок визначення розміру збитку від розкрадань, нестач, псування матеріальних цінностей: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996р. №116. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-п>
 11. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні від 29.12.2017р. №148 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17>
 12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999р. №237. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>
 13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000р. №20 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
 14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
 15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. №318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
 16. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996-XIV URL: http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/Zak_basa/Z996/
 17. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06.07.1995р. №265/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр#Text>
 18. Про національний банк України: Закон України від 20.05.1999 р. № 679-XIV (зі змінами). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14>
 19. Про затвердження Переліку типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших юридичних осіб, із зазначенням строків зберігання документів: наказ Міністерства фінансів України від 12.04.2012 р. №578/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0571-12#Text>

20. ПРАВЕКС БАНК. URL:
<https://www.pravex.com.ua/storage/editor/files/dlya-yuridichnikh-osib-rezidentiv.pdf>
21. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991р. № 959-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12?find=1&text>

РОЗДІЛ 5 ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

5.1. *Поняття зобов'язань*

Зобов'язання - це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди [7].

Зобов'язання характеризуються:

- конкретними економічними ресурсами (поверненню підлягають ресурси, або їх грошовий еквівалент - залежно від умов договору);
- адресністю (ресурси повертаються позикодавцю або іншій третій особі за дорученням позикодавця);
- строком погашення заборгованості;
- винагородою за користування ресурсами;
- санкціями за порушення договірних зобов'язань за термінами і сумами погашення заборгованості [1].

5.2. *Класифікація зобов'язань*

Класифікацію зобов'язань за різними ознаками можна представити у таблиці 5.1.

Таблиця 5.1 - Класифікація зобов'язань

Класифікаційна ознака	Вид зобов'язань	Коротка характеристика
1	2	3
За способом погашення	Монетарні	Відображають суму грошових коштів, що підлягають сплаті кредиторам
	Немонетарні	Зобов'язання поставити товари або надати послуги визначеної кількості та якості
За часом виникнення	Теперішні	Виникають в результаті операцій та інших подій у минулому періоді - придбання товарів або користування послугами призводить до утворення кредиторської заборгованості, а одержання банківського кредиту спричиняє зобов'язання повернути його

Продовження таблиці 5.1

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

5.3. Визнання та оцінка зобов'язань

Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення [7]. На рисунку 5.1. наведено види зобов'язань згідно з НП(С)БО 11.

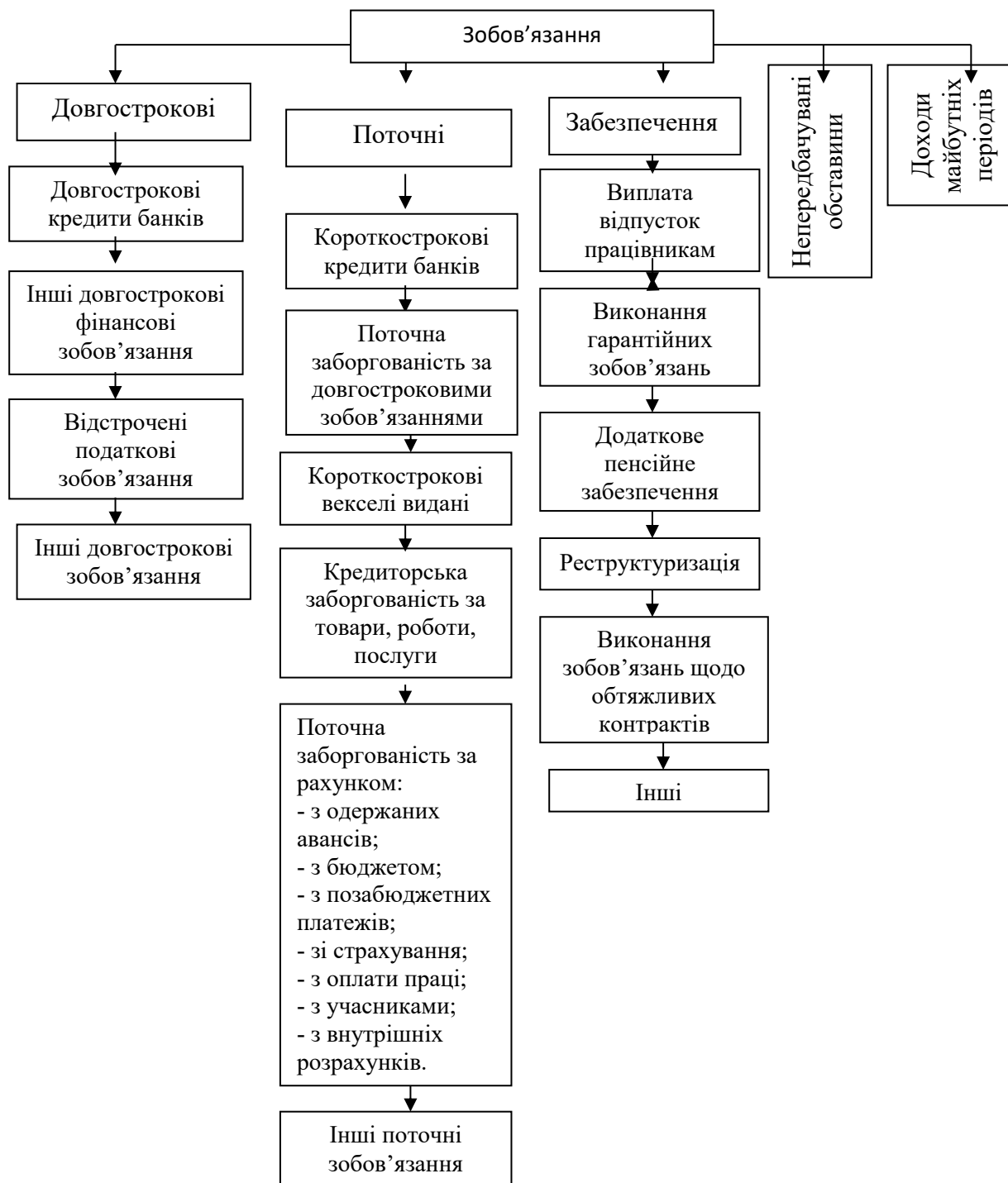


Рисунок 5.1 - Види зобов'язань відповідно до НП(С)БО 11 «Зобов'язання» [7]

Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове

зобов'язання, якщо первісний термін погашення був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове [7].

Довгострокове зобов'язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника), умови якої порушені, вважається довгостроковим, якщо:

- позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;

- не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом дванадцяти місяців з дати балансу [7].

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання.

Сума погашення - недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Теперішня вартість - дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства [7].

Поточні зобов'язання - зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення.

Забезпечення - зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу [7].

Суми створених забезпечень визнаються витратами (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»).

Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства [8].

Сума забезпечення на виплату відпусток визначається:

$$PB = ЗП \times K_p \times K_{есв}, \quad (5.1)$$

Де PB - місячна сума відрахувань на створення резерву відпусток;

ЗП - сума фактично нарахованої заробітної плати за місяць;

K_p - коефіцієнт резервування;

$K_{есв}$ - коефіцієнт, що збільшує резерв відпусток на суму ЄСВ.

У свою чергу, коефіцієнт резервування (K_p) обчислюють як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці:

$$K_p = V_{\pi} : \text{ФОП}_{\pi}, \quad (5.2)$$

Де V_{π} - річна планова сума на оплату відпусток;

ФОП_{π} - загальний плановий фонд оплати праці (без урахування відпускних).

Цей показник має враховувати усі виплати, що належать до ФОП, тобто основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається за сумою прямих витрат, які не пов'язані з діяльністю підприємства, що триває. Забезпечення довгострокових зобов'язань визнаються у сумі їх теперішньої вартості [7].

Забезпечення щодо обтяжливого контракту визначається в сумі неминучих витрат, пов'язаних з його виконанням. Сума неминучих витрат, пов'язаних з виконанням обтяжливого контракту, визначається за найменшою з двох величин: витрат на виконання контракту або витрат на сплату неустойки (штрафів, пені) за невиконання контракту. Витрати на виконання обтяжливого контракту оцінюються за різницею між витратами на його виконання і доходами (втратами) від виконання іншого контракту, укладеного з метою мінімізації втрат від виконання обтяжливого контракту [7].

Залишок забезпечення переглядається на кожен дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню [7].

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

5.4. Облік довгострокових зобов'язань

Довгострокові зобов'язання - зобов'язання інші, ніж поточні Кредит - економічні відносини, що виникають між кредитором позичальником з приводу одержання останнім позики в грошовій або товарній формі на умовах повернення в певний строк зі сплатою відсотку Вексель - письмово оформлене боргове зобов'язання встановленого зраз як засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити пі настання строку певну суму грошей власнику векселя (векселедержателю) [7].

Облігація - пінний папір, що засвідчує внесення його власником грошове коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу у передбачений в ньому термін, з виплатою фіксовано

відсотка, якщо інше не передбачено умовами випуску Відстрочені податкові зобов'язання - тимчасова різниця у сумі податку та прибуток, яка виникає внаслідок невідповідності суми прибутку за даними бухгалтерського обліку і прибутку, що підлягає оподаткуванню [7].

Види довгострокових зобов'язань:

- довгострокові кредит банків;
- інші довгострокові фінансові зобов'язання :ні податкові зобов'язання;
- інші довгострокові зобов'язання

Етапи та порядок загального ведення обліку довгострокових зобов'язань наведено на рисунку 5.2.



Рисунок 5.2 - Загальна схема обліку довгострокових зобов'язань

Порядок документування господарських операцій з обліку довгострокових зобов'язань та відображення їх у фінансовій звітності, наведено на рисунку 5.3.

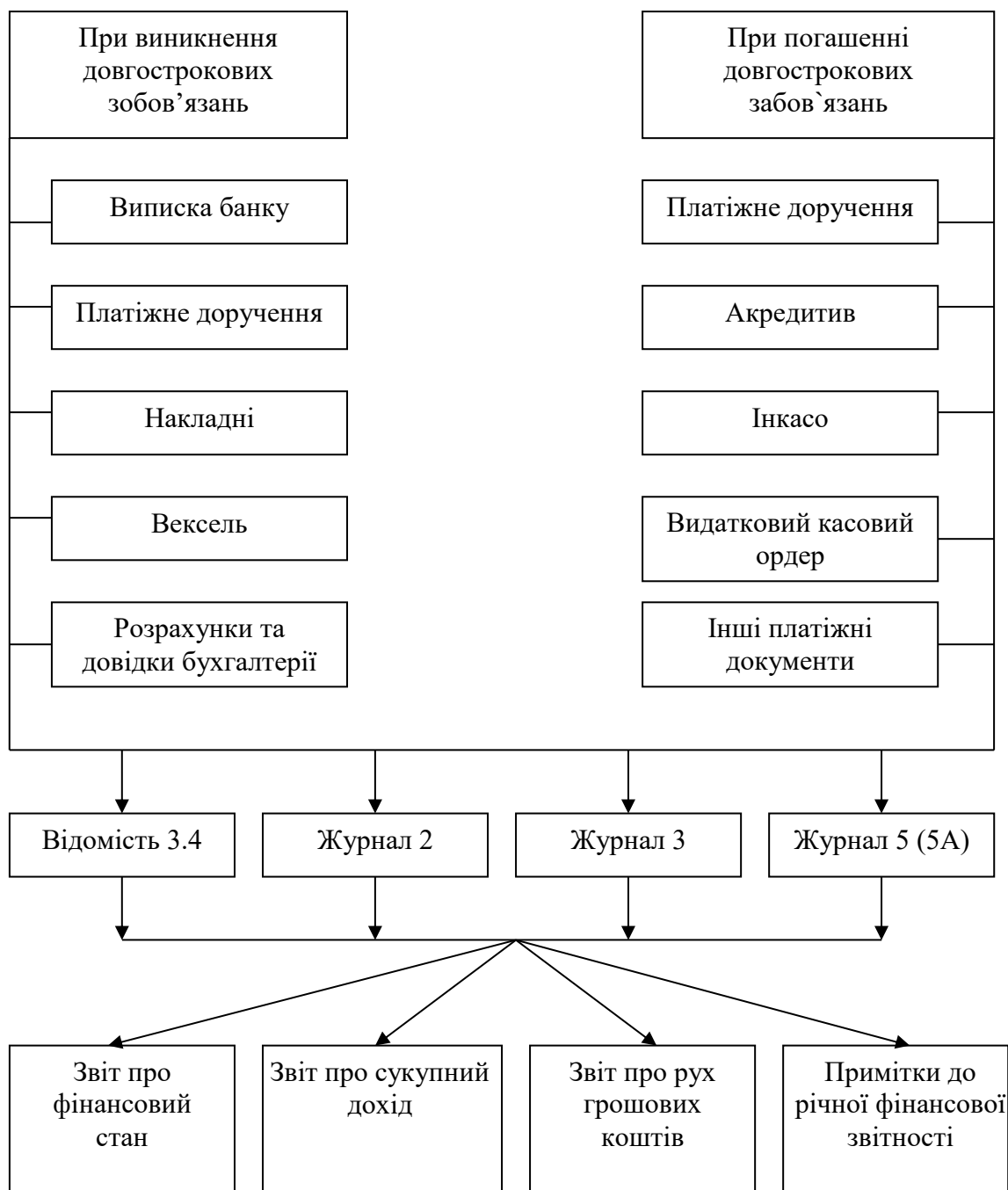


Рисунок 5.3 - Відображення операцій з обліку довгострокових зобов'язань в регістрах обліку та звітності

Для узагальнення інформації про наявність та погашення зобов'язань підприємства призначено балансові рахунки 5, 6 класів Плану рахунків [5].

Облік розрахунків за зобов'язаннями та іншими залученими позиковими коштами у інших осіб, які не є поточними ведеться на рахунках 5 класу Плану рахунків «Довгострокові зобов'язання», типову кореспонденцію за якими,

наведено у таблиці 5.2.

Таблиця 5.2 - Кореспонденція рахунків з обліку довгострокових зобов'язань

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1. Отримано довгострокову позику: - в національній валюті	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	50 «Довгострокові позики»
- в іноземній валюті	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	
2. Здійснено поточні фінансові інвестиції за рахунок довгострокових позик	35 «Поточні фінансові інвестиції»	50 «Довгострокові позики»
3. Відображено фактичну вартість акцій власної емісії, викуплених у його учасників за рахунок довгострокової позики	45 «Вилучений капітал»	50 «Довгострокові позики»
4. Погашено за рахунок довгострокових позик: - довгострокові векселі видані	51 «Довгострокові векселі видані»	50 «Довгострокові позики»
- довгострокові зобов'язання за облігаціями	52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»	
5. Переведено короткострокові позики у розряд довгострокових у зв'язку зі змінювання умов кредитування	60 «Короткострокові позики»	50 «Довгострокові позики»
6. Відображено зміну теперішньої вартості кредиту	952 «Інші фінансові витрати»	50 «Довгострокові позики»
7. Відображено негативну курсову різницю по довгостроковому кредиту в іноземній валюті	974 «Втрати від не операційної курсової різниці»	50 «Довгострокові позики»
8. Відображено частину довгострокової позики у складі поточної заборгованості по довгострокових зобов'язаннях	50 «Довгострокові позики»	61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»
9. Відображено позитивну курсову різницю по довгостроковому кредиту в іноземній валюті	50 «Довгострокові позики»	744 «Дохід від не операційної курсової різниці»

5.5. Облік короткострокових кредитів

Облік короткострокових позик, строк повернення яких не перевищує 12 місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув ведеться рахунку 60 «Короткострокові позики» [5]. Рахунок 60 «Короткострокові позики», балансовий, пасивний та має наступні субрахунки (таблиця 5.3).

Таблиця 5.3 – Субрахунки до рахунку 60 «Короткострокові позики» та їх характеристика

Шифр та назва субрахунку	Характеристика субрахунку
Рахунок 60 «Короткострокові позики»	
601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»	Призначені для обліку сум поточної заборгованості банкам за наданий кредит в національній та іноземній валюті
602 "Короткострокові кредити банків в іноземній валюті"	
603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»	Призначені для обліку сум відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого відстрочено, в національній та іноземній валюті
604 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті»	
605 «Прострочені позики в національній валюті»	Призначені для обліку сум відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого прострочено, в національній та іноземній валюті
606 «Прострочені позики в іноземній валюті»	
61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»	
611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	Призначений для обліку частини довгострокових зобов'язань, заборгованість за якими виражена в національній валюті
612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті»	Призначений для обліку частини довгострокових зобов'язань, заборгованість за якими виражена в іноземній валюті

При обліку кредитів банку слід розрізняти основну суму боргу, що відображається на рахунку 60 «Короткострокові позики», та відсотки, які відображаються за кредитом рахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» в кореспонденції з дебетом рахунку 951 «Відсотки за кредит» [5].

Нарахування пені за прострочення платежів за відсотками за кредит відображається записом Д-т 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки», К-т 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» [5].

Короткострокові кредити, термін погашення яких минув (але який менше строку позовної давності), повинні бути відображені у складі простроченої заборгованості: Д-т 601 «Короткострокові кредити банків в національній валюті», К-т 605 «Прострочені позики в національній валюті» [5].

Переведення короткострокового кредиту банку до складу довгострокових кредитів оформлюється записом Д-т 603 «Відстрочені короткострокові кредити банків в національній валюті», К-т 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті» [5].

5.6. Облік операцій з короткостроковими векселями виданими

Облік розрахунків за заборгованістю постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи

та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі ведеться на рахунку 62 «Короткострокові векселі видані». Рахунок 62 «Короткострокові векселі видані», балансовий, пасивний. Рахунок має 2 субрахунки:

621 - «Короткострокові векселі, видані в національній валюті»;

622 - «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті» [5].

Короткостроковий вексель виданий - це вексель, який забезпечує заборгованість перед постачальниками, підрядниками й іншими кредиторами терміном менше 12 місяців.

Бухгалтерський облік за короткостроковими векселями виданими наведено у таблиці 5.4.

Таблиця 5.4 - Відображення в обліку короткострокових векселів виданих

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1. Видано вексель в забезпечення заборгованості перед постачальниками	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	62 «Короткострокові векселі видані»
2. Відображено операційну курсову різницю за короткостроковими векселями, виданими в іноземній валюті: а) при збільшенні курсу б) при зменшенні курсу	945 «Втрати від операційної курсової різниці» 622 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті»	622 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті» 714 «Дохід від операційної курсової різниці»
3. Погашено раніше виданий вексель шляхом надання банку платіжного доручення й анулювання раніше виданого векселя	62 «Короткострокові векселі видані»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
4. Зараховано заборгованість покупців в рахунок зустрічної вимоги за векселем	62 «Короткострокові векселі видані»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
5. Списано заборгованість за короткостроковими векселями виданими після закінчення терміну позовної давності	62 «Короткострокові векселі видані»	717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»

5.7. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками

Постачальники - це юридичні або фізичні особи, які здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей (сировини, матеріалів, палива, будівельних матеріалів, запасних частин. МШП); надають послуги (подачу електроенергії, газу, води, пари тощо), виконують роботи (поточний і капітальний ремонт основних засобів тощо) [1].

Підрядники - спеціалізовані підприємства або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів на підставі договорів підряду на капітальне будівництво [1].

Промислово-фінансова група (ПФГ) - це об'єднання, яке створюється за рішенням КМУ на певний строк з метою реалізації державних програм розвитку пріоритетних галузей виробництва і структурної перебудови

економіки України, включаючи програми згідно з міжнародними договорами України, а також з метою виробництва кінцевої продукції [1].

Для бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками передбачений рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

За кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, за дебетом - її погашення, списання тощо [6]. Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», балансовий, пасивний та має субрахунки (таблиця 5.5).

Таблиця 5.5 – Субрахунки до рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та їх характеристика

63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	
631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	Призначений для обліку розрахунків з вітчизняними постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги
632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	Призначений для обліку розрахунків з іноземними постачальниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги
633 «Розрахунки з учасниками промислово-фінансових груп»	Призначений для обліку в учасника ПФГ розрахунків за одержані від учасників ПФГ товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги)

Облік операцій з розрахунків з постачальниками та підрядниками відображено у таблиці 5.6.

Таблиця 5.6 – Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Виникнення заборгованості		
Оприбутковані від постачальника необоротні активи, які потребують додаткових витрат зі встановлення	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Оприбутковано виробничі запаси, МШП, товари від постачальників	20 «Виробничі запаси» 22 «МШП» 28 «Товари»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Акцептовано рахунок постачальника за виконані роботи, надані послуги виробничого характеру	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Виставлено претензію постачальнику за невиконання умов договору	374 «Розрахунки за претензіями»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 5.6

1	2	3
Відображено вартість послуг, наданих підприємству постачальниками, у зв'язку з виконанням гарантійних зобов'язань	47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ на одержані ТМЦ, роботи, послуги	64 «Розрахунки за податками й платежами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Відображено послуги, надані підрядниками: - пов'язані з організацією виробництва	91 «Загальновиробничі витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
- пов'язані з організацією управління підприємства	92 «Адміністративні витрати»	
- пов'язані з ліквідацією наслідків надзвичайних подій	99 «Надзвичайні витрати»	
Нараховано постачальникам фінансові санкції за невиконання договорів	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Погашення заборгованості		
Оплачено рахунки постачальників: - готівкою з каси	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	30 «Готівка»
- з поточного рахунку в національній валюті або з валютного рахунку		311 «Поточні рахунки в національній валюті» 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»
- акредитивами або чеками лімітованих чекових книжок	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»
- з підзвітних сум		372 «Розрахунки з підзвітними особами»
- довгостроковими позиками		50 «Довгострокові позики»
Зменшено суму заборгованості перед постачальником на суму браку, який виник у зв'язку з поставкою неякісних матеріалів	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	24 «Брак у виробництві»
Погашено заборгованість перед постачальником за рахунок векселя одержаного	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	34 «Короткострокові векселі одержані»
Проведено взаємозалік заборгованості за бартерною угодою	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

Продовження таблиці 5.6

1	2	3
Проведено зарахування заборгованості з раніше виданого авансу	63 «Розрахунки з поставачальниками та підрядниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
Зменшено заборгованість перед поставачальником в обмін на пай	63 «Розрахунки з поставачальниками та підрядниками»	41 «Пайовий капітал»
Видано довгостроковий вексель для погашення заборгованості перед поставачальником	63 «Розрахунки з поставачальниками та підрядниками»	51 «Довгострокові векселі видані»
Видано облігацію поставачальнику в рахунок погашення заборгованості	63 «Розрахунки з поставачальниками та підрядниками»	52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»
Видано короткостроковий вексель для погашення заборгованості перед поставачальником	63 «Розрахунки з поставачальниками та підрядниками»	62 «Короткострокові векселі видані»
Нараховано штрафи, пені, неустойки за порушення з боку поставачальників господарських договорів	63 «Розрахунки з поставачальниками та підрядниками»	715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»
Списано безнадійну кредиторську заборгованість	63 «Розрахунки з поставачальниками та підрядниками»	717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»

У випадку, коли рахунок поставачальника був акцептований і оплачений до надходження вантажу, а при прийманні ТМЦ було виявлено їх нестачу проти відфактурованої кількості, невідповідність цін і якісних показників, обумовлених в угоді, арифметичні помилки, брак отриманих ТМЦ, то поставачальнику виставляється претензія [1].

Невідфактурованою вважається поставка матеріальних цінностей від поставачальника до пред'явлення розрахункового документу, на підставі якого здійснюється оплата [7]. Кореспонденція рахунків з обліку невідфактурованих поставок наведена у таблиці 5.7.

Таблиця 5.7 - Облік операцій з невідфактурованими поставками

Зміст господарської операції		Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано ТМЦ за невідфактурованою поставкою (за обліковими цінами)	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 28 «Товари»	63 «Розрахунки з поставачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 5.6

1		2	3
2	Відкориговано вартість одержаних ТМЦ при одержанні розрахункових документів: - при збільшенні вартості	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 28 «Товари»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	- при зменшенні вартості ("сторно")	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 28 «Товари»	
3	Відображено суму ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

5.8. Облік розрахунків з бюджетом

Взаємовідносини підприємства з бюджетом визначаються діючою в Україні системою податків та інших обов'язкових платежів.

Податки це обов'язкові платежі, які належить сплатити юридичній чи фізичній особі до державного чи місцевого бюджету [6].

Визначення та погашення зобов'язань перед бюджетом по загальнодержавних податках регулюється законами України, а перед місцевими бюджетами - рішеннями органів місцевого самоврядування.

Основними податковими платежами підприємств є: ПДВ, податок з прибутку, акцизний збір, податок з доходів фізичних осіб, податок на землю, з власників транспортних засобів, комунальний податок та деякі інші. Основне місце в податковій системі належить ПДВ, по якому виникає необхідність вести облік податкового кредиту і податкового зобов'язання. Податковий кредит оплачується постачальникам матеріалів, послуг та іншим кредиторам і зменшує величину зобов'язання перед бюджетом.

Податкове зобов'язання - це загальна сума податку, що нараховується до бюджету і сплачується підприємству покупцями за відвантажену готову продукцію і замовниками за виконані роботи [6].

Таким чином, до бюджету сплачується різниця в сумі податкового зобов'язання та податкового кредиту.

Синтетичний облік розрахунків підприємства з бюджетом за всіма видами платежів, а також санкцій за порушення податкового законодавства, які також вносяться в дохід бюджету ведеться на рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами». За кредитом цього рахунка відображається зобов'язання перед бюджетом при нарахуванні платежів, а за дебетом — погашення зобов'язань та зменшення на суму податкового кредиту [5].

У таблиці 5.8 наведено характеристику субрахунків до рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Таблиця 5.8 – Субрахунки до рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» та їх характеристика

64 «Розрахунки за податками й платежами»	
641 «Розрахунки за податками»	Призначений для обліку податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість та інші податки)
642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»	Призначений для обліку розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства
643 «Податкові зобов'язання»	Призначений для обліку суми податку на додану вартість, визначеної, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню), а також для забезпечення обліку податкових зобов'язань за ПДВ, що виникають при отриманні передоплати
644 «Податковий кредит»	Призначений для обліку суми податку на додану вартість, на яку підприємство має право зменшити податкове зобов'язання після сплати авансу під поставку ТМЦ, робіт та послуг

Суми сплати до бюджету ПДВ вартість формуються таким чином.

Під час одержання матеріалів від постачальників разом із договірними цінами їм нараховується 20% податкового кредиту.

Д-т 20 «Виробничі запаси»

Д-т 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»

Д-т 64 «Розрахунки за податками і платежами» (на суму ПДВ)

К-т 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Під час погашення зобов'язань перед постачальниками разом сплачується і податковий кредит:

Д-т 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

К-т 31 «Рахунки в банках».

Відвантажена готова продукція відображається в бухгалтерському обліку як дохід підприємства і заборгованість покупців і замовників, яка включає і суму податкового зобов'язання за ПДВ.

Д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

К-т 70 «Доходи від реалізації».

Оплата заборгованості покупцями і замовниками відображається:

Д-т 31 «Рахунки в банках»

Кредит 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Із сумою сплати надходить підприємству і податкове зобов'язання за ПДВ.

На суму ПДВ зменшується дохід підприємства і виникає зобов'язання перед бюджетом:

Д-т 70 «Доходи від реалізації»

К-т 64 «Розрахунки за податками і платежами».

Бюджету при цьому сплачується різниця в сумі податкового кредиту і податкового зобов'язання:

Д-т 64 «Розрахунки за податками і платежами»

К-т 31 «Рахунки в банках».

Податок на прибуток нараховується всіма підприємствами в розмірі 18% від прибутку, а малі підприємства за своїм бажанням — у розмірі 10 чи 6 процентів, але з суми надходжень коштів від реалізації чи інших доходів [8].

Бухгалтерський облік податку на прибуток ведеться на рахунку 98 «Податки на прибуток», а визначається за даними рахунку 79 «Фінансові результати».

Сума податку з прибутку відображається на рахунках:

Д-т 79 «Фінансові результати»

К-т 98 «Податки на прибуток».

На суму прибуткового податку, що належить сплатити до бюджету:

Д-т 98 «Податки на прибуток»

К-т 64 «Розрахунки за податками і платежами», а при погашенні заборгованості перед бюджетом за податком з прибутку:

Д-т 64 «Розрахунки за податками і платежами»

К-т 31 «Рахунки в банках».

В тому випадку, якщо за податковим обліком належить сплатити до бюджету більше, ніж за даними бухгалтерського обліку, різниця відноситься на дебет активного рахунка 17 «Відстрочені податкові активи». У протилежному випадку податкові різниці відносяться на кредит пасивного рахунка 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» [1].

Акцизний збір - це вид платежу до бюджету, який встановлюється на товари народного споживання, що не є першою життєвою необхідністю (лікоро-горілчані вироби, сигарети, килими і килимові вироби, легкові автомобілі та інші) [6]. Джерелом сплати акцизного збору є дохід від реалізації. Сума цього податку відображається на рахунках:

Д-т 70 «Доходи від реалізації»

К-т 64 «Розрахунки за податками і платежами».

В установлені Держказначейством строки акцизний збір перераховується в дохід бюджету:

Д-т 64 «Розрахунки за податками і платежами»

К-т 31 «Рахунки в банках».

Аналогічно обліковуються зобов'язання перед бюджетом за іншими платежами. Аналітичний облік за рахунком 64 «Розрахунки за податками і платежами» організується за видами платежів до бюджету. Для обліку розрахунків за податками і платежами застосовується Журнал 3, Відомість 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом [5].

5.9. Облік розрахунків зі страхування

Для соціального забезпечення працюючих створюються на підприємствах соціальні фонди.

Державний страховий фонд також створюється за рахунок двох джерел:

а) за рахунок підприємства шляхом відрахувань, встановлених у процентах до нарахованої зарплати;

б) утримань з індивідуально нарахованої зарплати [1].

Облік зобов'язань за страховими соціальними фондами ведеться на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням». Рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» балансовий, пасивний [5].

При відрахуваннях до соціальних фондів за рахунок підприємства розраховані суми відображаються за дебетом тих рахунків, на які була віднесена нарахована зарплата, і кредитується рахунок 65 відповідного субрахунку.

Нарахування єдиного соціального збору на фонд оплати праці на підприємствах становить 22 %, відрахування із заробітної плати працівників, здійснюються у вигляді ПДФО (18 %) та військового збору 1,5% [2].

З 1 січня 2025 року ставка збору для задекларованих доходів зростає до 5%. Водночас, ОВДП та військові облігації для фізичних осіб, а також соціальні виплати, пенсії та стипендії не оподатковуватимуться військовим збором. Для військовослужбовців та працівників силових структур ставка залишається незмінною – 1,5%.

Таблиця 5.9 – Субрахунки до рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» та їх характеристика

65 «Розрахунки за страхуванням»	
651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного страхування»	Призначений для обліку розрахунків з Фондом соціального страхування України за збором на обов'язкове загальнодержавне соціальне страхування
652 «За соціальним страхуванням»	Призначений для обліку розрахунків з Фондом соціального страхування України за збором на обов'язкове загальнодержавне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням
654 «За індивідуальним страхуванням»	Призначений для обліку розрахунків зі страховими організаціями за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, за їх письмовими дорученнями, у випадку добровільного страхування, з нарахованої їм заробітної плати страхових внесків за договорами та за обов'язковим страхуванням, що встановлюється законодавством
655 «За страхуванням майна»	Призначений для обліку розрахунків за страхуванням майна підприємства та майна працівників підприємства. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям

При утриманні з заробітної плати — як уже зазначалось:

Д-т 661 «Розрахунки за заробітною платою»

К-т 65 «Розрахунки за страхуванням» відповідного субрахунку.

При одержанні готівки з поточного рахунка в касу на виплату зарплати або перерахуванню до банкомату або на платіжні картки з поточного рахунка перераховуються платежі до соціальних фондів і тим самим погашаються зобов'язання за соціальними фондами [1]. Для обліку розрахунків за страхуванням застосовується Журнал 5 (5 А).

5.10. Облік праці та її оплата

Основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці.

Тарифна система оплати праці — це сукупність правил, за допомогою яких забезпечується порівняльна оцінка праці, залежно від кваліфікації, умов її виконання, відповідальності, галузі та інших факторів, які характеризують якісну сторону праці [1]. До фонду оплати праці включаються: основна заробітна плата, додаткова заробітна плата й інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Основна заробітна плата - це винагорода за виконану роботу згідно з встановленими нормами праці (норм часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) й відрядних розцінок для працівників і посадових окладів для службовців [1].

Додаткова заробітна плата - це винагорода за роботу, виконану понад встановлених норм, за трудові успіхи та винахідництво й особливі умови праці. Вона складається з доплат, надбавок, гарантійних і компенсаційних виплат, передбачених чинним законодавством, премій, пов'язаних з виконанням виробничих завдань і функцій [1].

До інших заохочувальних і компенсаційних виплат належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами та положеннями, компенсаційні й інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або здійснюються понад встановлених зазначеними актами норм [1].

На рисунку 5.5 наведено функції заробітної плати.

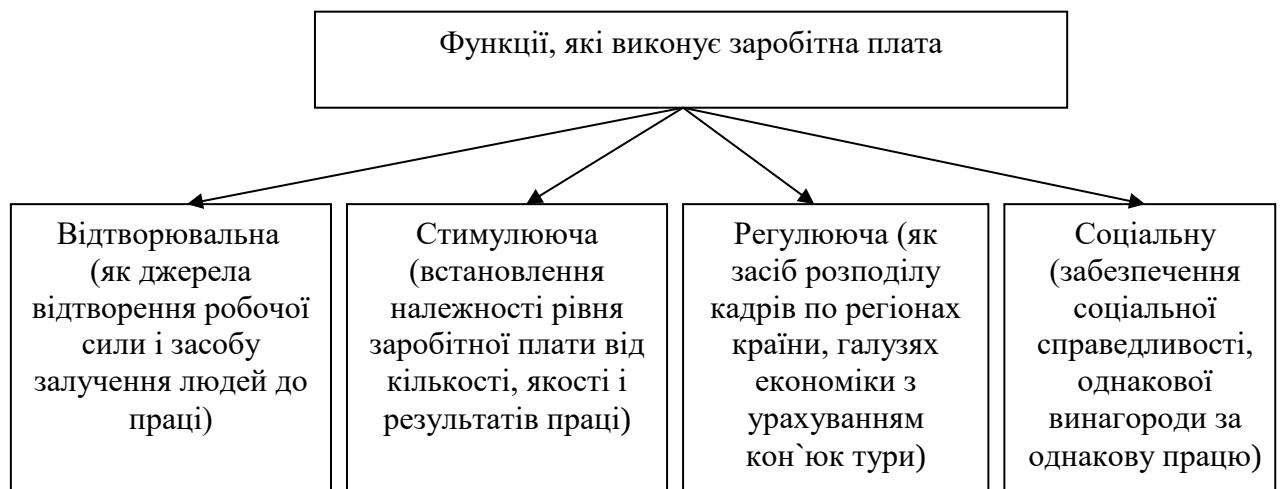


Рисунок 5.5 - Функції заробітної плати

Міністерством статистики України затверджено первинні документи з обліку особового складу, які наведено у таблиці 5.10.

Таблиця 5.10 - Типові форми первинних документів з обліку розрахунків з оплати праці

№ з/п	Номер типової форми	Назва типової форми
Кадрова документація		
1	П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
2	П-2	Особова картка
3	П-3	Алфавітна картка
4	П-4	Особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські та технологічні роботи
5	П-5	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу
6	П-6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
7	П-7	Список про надання відпустки
З обліку використання робочого часу		
8	П-8	Наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту)
9	П-12	Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати
10	П-13	Табель обліку використання робочого часу
11	П-14	Табель обліку використання робочого часу
12	П-15	Список осіб, які працювали у понаднормовий час
13	П-16	Листок обліку простоїв
З обліку розрахунків з працівниками з оплати праці		
1	П-49	Розрахунково-платіжна відомість
2	П-50	Розрахункова відомість
3	П-51	Розрахункова відомість
4	П-52	Розрахунок заробітної плати
5	П-53	Платіжна відомість
6	П-54	Особовий рахунок
7	П-54-А	Особовий рахунок
8	П-55	Накопичувальна картка виробітку та заробітної плати
9	П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати

Державними нормативними актами встановлюється мінімальний рівень заробітної плати, оплату за невідпрацьований час, а також види та розміри утримань із заробітної плати.

Синтетичний облік використання ФОП і розрахунків з працюючими ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»:

661 «Розрахунки за заробітною платою»

662 «Розрахунки з депонентами».

663 «Розрахунки за іншими виплатами»

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються нарахована заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати, за дебетом – виплата основної та додаткової заробітної плати, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності та операції: за утриманнями із заробітної плати, виплаті готівкою і депонуванні [5].

Нарахована заробітна плата облікується на рахунках:

Д-т 23 «Виробництво» (робітників основного і допоміжного виробництва за виготовлену продукцію або виконані роботи)

Д-т 91 «Загальновиробничі витрати» (цеховому персоналу і робітникам по догляду за обладнанням)

Д-т 92 «Адміністративні витрати» (адміністративному і обслуговуючому персоналу підприємства в цілому)

Д-т 93 «Витрати на збут» (робітникам за пакування, навантаження готової продукції при відправці покупцям після здачі її на склад)

Д-т 15 «Капітальні інвестиції» (робітникам за роботи по капітальному будівництву і капітальному ремонту основних засобів та інших роботах по створенню ОЗ, необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів)

Д-т інших рахунків залежно від характеру затрат праці,

К-т 661 «Розрахунки за заробітною платою» [5].

Із нарахованих зарплат проводяться обов'язкові утримання, утримання для відшкодування заподіяних збитків з вини працюючих і добровільні утримання.

До обов'язкових відносяться:

а) утримання податку з доходів фізичних осіб (18%):

Д-т 661 «Розрахунки за заробітною платою»

К-т 64 «Розрахунки з бюджетом»

б) утримання військового збору (1,5%):

К-т 652 «Розрахунки за соціальним страхуванням»

в) утримання по виконавчих документах:

685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

З дозволу працюючих з заробітної плати можуть бути утримані нестачі і втрати від псування цінностей (К-т 375), за допущений брак виробництва з вини працівників (К-т 24) [5].

За письмовими заявами із заробітної плати бухгалтерія може здійснити вирахування на оплату індивідуальних позик, оформлених через підприємство, по добровільному страхуванню, за товари, продані в кредит [5].

Різниця в сумі нарахованої зарплати і утриманнями всіх видів належить виплаті готівкою з каси або через банкомат або платіжні картки.

Протягом трьох повних робочих днів здійснюється виплата зарплати готівкою з каси (Д-т 66, К-т 30). Після цього платіжні відомості закриваються. Проти прізвищ працюючих, котрі не одержали зарплату, ставиться штамп або пишеться від руки «депоновано». Прізвища і суми депонентів переносяться до окремої відомості або книги, а загальна сума відображається на рахунках: Д-т

661 «Розрахунки за заробітної платою» К-т 662 «Розрахунки з депонентами» [5].

Сума депонованої зарплати наступного дня здається в банк на поточний рахунок.

Аналітичний облік розрахунків з працюючими з заробітної плати організується за особовими рахунками працюючих, видами оплат і утримань.

5.11. Облік розрахунків з учасниками

Відносини підприємства з учасниками можна розглядати з двох сторін. З одного боку, учасники повинні повністю розрахуватися з підприємством за внесками до статутного капіталу. З іншого - підприємство зобов'язане сплачувати учасникам дивіденди.

Дивіденди - це прибуток, одержаний платниками податку від реалізації корпоративних прав, включаючи доходи, нараховані у вигляді відсотків на акції або на внески до статутного капіталу, за винятком доходів, одержаних від торгівлі корпоративними правами, та доходів від операцій з борговими зобов'язаннями та вимогами [1].

Корпоративні права - це право власності на частку (пай) у статутному капіталі юридичної особи, створеної відповідно до законодавства про господарські товариства, на управління й одержання відповідної частки прибутку такої юридичної особи [1].

Проміжні дивіденди - це дивіденди, які можуть бути виплачені акціонерам у вигляді авансового платежу щоквартально або один раз на півріччя. Кінцеві дивіденди оголошуються річними зборами акціонерів за результатами року з урахуванням виплати проміжних дивідендів [1].

Дивіденди нараховуються підприємством з чистого прибутку після розрахунків з бюджетом, розподіляються відповідно до установчих документів і виплачуються учасникам після вирахування податку. При недостатньому обсязі отриманого прибутку виплата дивідендів проводиться за рахунок резервного капіталу [7].

Нарахування дивідендів ведеться у відомості обліку дивідендів.

Виплата дивідендів здійснюється готівкою, чеком, платіжним дорученням або поштовим переказом. Для обліку заборгованості учасників за внесками до капіталу призначено окремий рахунок 46 «Неоплачений капітал» [1].

Для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, які пов'язані з розподілом власного капіталу (дивіденди, повернення часток тощо) призначено рахунок 67 «Розрахунки з учасниками» за яким відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, а також її зменшення (погашення), у тому числі реінвестування доходів тощо [5].

Рахунок 67 «Розрахунки з учасниками», пасивний, балансовий та має наступні субрахунки (таблиця 5.11).

Таблиця 5.11 – Субрахунки до рахунку 67 «Розрахунки з учасниками» та їх характеристика

67 «Розрахунки з учасниками»	
671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	Призначений для обліку дивідендів, нараховані власникам простих та привілейованих акцій (часток у статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших, передбачених установчими документами, джерел
672 «Розрахунки за іншими виплатами»	Призначений для обліку інших виплат, нарахованих засновникам та учасникам за користування майном, зокрема земельним і майновим паєм, а також виплат у зв'язку з одержанням належної частини активів підприємства учаснику (засновнику), що вибув
673 «Кошти клієнтів - юридичних осіб надавачів фінансових послуг»	Призначений для обліку коштів клієнтів - юридичних осіб надавачів фінансових послуг
674 «Кошти клієнтів – фізичних осіб надавачів фінансових послуг»	Призначений для обліку коштів клієнтів – фізичних осіб надавачів фінансових послуг
675 «Зобов'язання надавачів фінансових послуг за випущеними електронними грошима»	Призначений для обліку зобов'язань надавачів фінансових послуг за випущеними електронними грошима

Відображення операцій з розрахунків з учасниками у бухгалтерському обліку наведено у таблиці 5.12.

Таблиця 5.12 – Відображення в обліку розрахунків з учасниками

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Нараховано дивіденди	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
Нараховано прибутковий податок на дивіденди	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	641 «Розрахунки за податками»
Виплачено дивіденди готівкою	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	301 «Готівка в національній валюті»
Виплачено дивіденди шляхом перерахування грошових коштів з поточного рахунку	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

5.12. Облік розрахунків по авансах одержаних, внутрішніх розрахунках та з іншими кредиторами

На рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями» ведеться облік розрахунків за операціями, які не можуть бути відображені на рахунках 63,64,65-67.

Рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями», пасивний, балансовий та має наступні субрахунки (таблиця 5.13).

Таблиця 5.13 – Субрахунки до рахунку 64 «Розрахунки за іншими операціями» та їх характеристика

68 «Розрахунки за іншими операціями»	
681 «Розрахунки за авансами одержаними»	Призначений для обліку одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями та замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи
682 «Внутрішні розрахунки»	Призначений для обліку всіх видів поточних розрахунків з дочірніми підприємствами
683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»	Призначений для обліку внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями та господарствами, виділеними на окремий баланс, за взаємним відпуском матеріальних цінностей; реалізацією продукції, робіт, послуг; передачею витрат загальноуправлінської діяльності; виплатою заробітної плати працівникам цих господарств; за іншими видами розрахунків
684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	Призначений для обліку нарахованих відсотків за: 1) використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих в кредит; 2) використання майна, отриманого в користування (орендні, лізингові операції тощо); 3) іншими операціями
685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Призначений для обліку операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями», а саме з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (навчальними закладами та науково-дослідними установами тощо)
686 «Розрахунки за операціями з переказу»	Ведеться облік розрахунків за операціями надання платіжних послуг надавачами фінансових платіжних послуг

Філія - це відокремлений підрозділ юридичної особи (головної фірми), яка знаходиться в іншому місці (тобто має іншу юридичну адресу) та виконує всі або деякі функції головного підприємства. Філії головних підприємств можуть сплачувати податок на прибуток самотійно за місцем реєстрації або подавати баланс на головне підприємство, яке складає консолідований баланс і сплачує консолідований податок [1].

Представництво - це відокремлений підрозділ юридичної особи, який знаходиться в іншому місці, виконує представницьку функцію та укладає угоди від імені головної фірми. Особливістю таких підрозділів є те, що вони не є юридичними особами, а тому діють на підставі відповідних положень про них. Крім того, вони не мають права здійснювати ті чи інші дії від свого імені, а тільки від імені юридичної особи, яка їх створила [1].

Дочірні підприємства - це самотійні підприємства, засновані на власності материнського підприємства-юридичної особи і діють на підставі власного статуту, який затверджується засновником. Дочірнє підприємство є самотійним господарюючим суб'єктом і має права юридичної особи [1].

Між материнським і дочірнім підприємством можуть виникати

господарські відносини з приводу формування статутного капіталу дочірнього підприємства за рахунок внесків материнського підприємства у грошовій або натуральній формі, а також відносини щодо відвантаження материнським підприємством дочірньому товарів та інших оборотних активів. Взаємовідносини з дочірніми підприємствами відображаються в обліку наступним чином [1].

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з дочірніми підприємствами та іншими кредиторами зазначена у таблиці 5.14.

Таблиця 5.14 - Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з дочірніми підприємствами та іншими кредиторами

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1. Одержано виробничі запаси від дочірніх підприємств	20 «Виробничі запаси»	682 «Внутрішні розрахунки»
2. Погашено дочірнім підприємством короткострокову позику в рахунок поточних взаєморозрахунків	60 «Короткострокові зобов'язання»	682 «Внутрішні розрахунки»
3. Здійснено поточні розрахунки з дочірніми підприємствами	682 «Внутрішні розрахунки»	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»
4. Видано довгостроковий вексель в рахунок погашення заборгованості перед дочірнім підприємством	682 «Внутрішні розрахунки»	51 «Довгострокові векселі видані»

Відображення в обліку розрахунків з інших операцій наведено у таблиці 5.15.

Таблиця 5.15 - Відображення в обліку розрахунків з іншими кредиторами

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Оплачено заборгованість перед кредиторами коштами з поточного рахунку	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в банках в національній валюті»
Утримано із заробітної плати працівників кошти за дитячий садок	66 «Розрахунки з оплати праці»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Акцептовано рахунок транспортної організації за перевезення придбаного основного засобу	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Відображено суму ПДВ за послуги із перевезення	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Контрольні питання:

1. Які критерії визнання зобов'язань?
2. Яка класифікація зобов'язань ?

3. На яких рахунках ведеться облік довгострокових зобов'язань?
4. Назвіть первинні документи з обліку довгострокових зобов'язань.
5. В яких регістрах обліку відображаються операції з обліку довгострокових зобов'язань?
6. На яких рахунках ведеться облік короткострокових зобов'язань?
7. Назвіть первинні документи з обліку короткострокових зобов'язань.
8. В яких регістрах обліку та формах бухгалтерської звітності відображаються операції з обліку поточних зобов'язань?
9. На яких рахунках ведеться облік короткострокових кредитів банків?
10. На яких рахунках ведеться облік розрахунків за допомогою векселів?
11. Надайте визначення поняття «постачальники» та поняття «підрядники».
12. На яких рахунках ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками?
13. Що таке «податки»?
14. На яких рахунках ведеться облік обов'язкових платежів до бюджету?
15. Надайте визначення поняттю «заробітна плата».
16. Які існують форми оплати праці?
17. Які існують системи оплати праці?
18. Який порядок нарахування заробітної плати?
19. Які утримання здійснюються із заробітної плати?
20. На яких рахунках ведеться облік нарахованої заробітної плати? Надайте їх характеристику.

Тестові завдання для контролю знань:

1. Зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу, – це

- A. поточні зобов'язання
- B. довгострокові зобов'язання
- C. цільове фінансування
- D. власний капітал

2. Для обліку розрахунків за короткостроковими кредитами банку призначений рахунок

- A. 60
- B. 61
- C. 62
- D. 50

3. Синтетичний облік розрахунків за короткостроковими кредитами ведеться у

- A. Журналі-ордері № 1 та Головній книзі
- B. Журналі-ордері № 3А та Головній книзі
- C. Журналі-ордері № 2 та Головній книзі

D. Журнал-ордері № 3 Б та Головній книзі

4. Визначте кореспонденцію рахунків при зарахуванні короткострокової позики банку на поточний рахунок

A. Дт 311 Кт 601

B. Дт 311 Кт 501

C. Дт 951 Кт 684

D. Дт 601 Кт 311

5. Визначте кореспонденцію рахунків при оплаті постачальнику за рахунок короткострокової позики банку шляхом оплати рахунків постачальників

A. Дт 611 Кт 311

B. Дт 631 Кт 601

C. Дт 951 Кт 684

D. Дт 601 Кт 311

6. Працівникам тваринництва заробітна плата нараховується у первинному документі

A. табелі обліку робочого часу

B. обліковому листі праці та виконаних робіт

C. розрахунку нарахування оплати праці працівникам тваринництва

D. наряді на відрядну роботу

7. Основою організації оплати праці є

A. тарифна система

B. тарифна сітка

C. тарифний розряд

D. тарифна ставка

8. Винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу, – це

A. заробітна плата

B. витрати під час відрядження

C. дивіденди

D. пенсія

9. Для обліку розрахунків за Єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування призначений субрахунок

A. 651

B. 652

C. 655

D. 654

10. В якому регістрі ведеться синтетичний облік розрахунків за виплатами працівникам

A. Журнал-ордер № 5А та Головна книга

B. Журнал-ордер № 5В та Головна книга

C. Журнал-ордер № 5Г та Головна книга

D. Журнал-ордер № 5Б та Головна книга

11. Який регістр призначений для ведення аналітичного обліку

розрахунків за виплатами працівникам

- A. зведена відомість № 5.1
- B. розрахунково-платіжна відомість
- C. зведена відомість № 5.3
- D. відомість № 5.4

12. Надходження товарів від постачальників оформляється

- A. товарно-транспортною накладною, накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення), видатковою накладною
- B. актом виконаних робіт
- C. накладною внутрігосподарського призначення
- D. лімітно-забірною карткою на отримання матеріальних цінностей

13. Аналітичний облік розрахунків з постачальниками і підрядниками ведеться у

- A. Журналі-ордері № 3В та відомості аналітичного обліку по рахунку 63
- B. Головній книзі
- C. Рахунку-фактурі
- D. Товарно-транспортній накладній

14. Синтетичний облік розрахунків з постачальниками і підрядниками ведеться у

- A. Журналі-ордері № 3.2 та Головній книзі
- B. Журналі-ордері № 3.1 та Головній книзі
- C. Реєстрі операцій за розрахунками з постачальниками і підрядниками
- D. Журналі-ордері № 3 та Головній книзі

15. Визначте кореспонденцію рахунків у наведеній операції, за якою оприбутковані придбані виробничі запаси від постачальників на суму 1200 грн, в т.ч. ПДВ 200 грн

- A. Дт 20 Кт 685 1000 грн Дт 64 Кт 685 200 грн
- B. Дт 20 Кт 631 1200 грн Дт 64 Кт 631 200 грн
- C. Дт 20 Кт 631 1000 грн Дт 64 Кт 631 200 грн
- D. Дт 20 Кт 377 1200 грн Дт 64 Кт 377 200 грн

16. Визначте кореспонденцію рахунків при нарахуванні постачальнику за придбані основні засоби на суму 24000 грн, в т.ч. ПДВ 4000 грн

- A. Дт 151 Кт 685 2 0000 грн Дт 641 Кт 685 4000 грн
- B. Дт 10 Кт 631 24000 грн Дт 152 Кт 685 4000 грн
- C. Дт 152 Кт 631 20000 грн Дт 641 Кт 631 4000 грн
- D. Дт 641 Кт 631 4000 грн Дт 10 Кт 631 20000 грн

17. Визначте кореспонденцію рахунків при нарахуванні заборгованості підряднику за послуги зв'язку на суму 600 грн, в т.ч. ПДВ 100 грн

- A. Дт 91 Кт 631 600 грн Дт 641 Кт 631 100 грн
- B. Дт 641 Кт 631 100 грн Дт 91 Кт 631 600 грн
- C. Дт 92 Кт 631 600 грн Дт 641 Кт 631 100 грн
- D. Дт 92 Кт 631 500 грн Дт 641 Кт 631 100 грн

18. Визначте бухгалтерський запис при перерахуванні постачальнику за рахунок короткострокової позики банку за придбані виробничі запаси на суму 1800 грн, в т.ч. ПДВ 300 грн

A. Дт 631 Кт 313 1500 грн

B. Дт 631 Кт 601 1800 грн

C. Дт 641 Кт 644 300 грн

D. Дт 631 Кт 601 1500 грн

19. Суми податкових зобов'язань з податку на додану вартість відображаються за

A. Дебетом рахунка 641

B. Кредитом рахунка 641

C. Дебетом рахунка 631

D. Кредитом рахунка 701

20. Сума податкового кредиту по ПДВ відображається за

A. Дебетом рахунка 641

B. Кредитом рахунка 641

C. Дебетом рахунка 631

D. Кредитом рахунка 701

Задачі:

№ 1. Підприємство придбало у постачальника матеріали на суму 20000 грн., ПДВ 4000 грн. Транспортній організації за перевезення матеріалів нараховано 6000 грн. (в т.ч. ПДВ - 1000 грн.). Витрати на вантажно-розвантажувальні роботи склали 1800 грн. (в т. ч. ПДВ - 300 грн.).

Відобразити господарські операції з придбання запасів в бухгалтерському обліку.

№ 2. Підприємство уклало угоду з фінансового лізингу. За цією угодою отримано в оренду устаткування справедливою вартістю 120000 грн.. Термін лізингу – 6 років. Процентна ставка лізингу – 10% річних, сплачується в кінці кожного року.

Визначити щорічні виплати, суму погашення боргу та відобразити операції на рахунках.

№ 3. Романюк П. Я., працівник відділу збуту, який у лютому додатково працював продавцем-консультантом, із 21 робочих днів відпрацював 19. За штатним розписом його оклад 17850 грн. Крім того, за суміщення посад йому встановили надбавку в розмірі 30%.

Нарахуйте зарплату Романюку П.Я. за лютий поточного року та відобразіть у бухгалтерському обліку.

Література до розділу 5

1. Шевченко Л.Я., Шендригоренко М.Т., Янковський В.А. Фінансовий облік [Текст]: навч. посібник. Кривий Ріг: ДонНУЕТ, 2020. 211 с.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.11.2018 (із змінами та доповненнями): URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 02 лютого 2013 № 73 (зі змінами і доповненнями).URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Наказ «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» № 394 від 28.03.2016 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0051-18>
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 (із змінами та доповненнями) URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
6. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010. № 2755-VI (зі змінами і доповненнями).URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» від 31 січня 2000 № 20 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» від 28 грудня 2000 № 353 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» № 163 від 7 липня 1999 (зі змінами і доповненнями). URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/REG3792>

РОЗДІЛ 6 ОБЛІК ВИТРАТ

6.1. Сутність, класифікація та склад витрат

Згідно з НП(С)БО 16 «Витрати», витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [5].

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходів, для отримання яких вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами й не включаються до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід):

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- балансова вартість валюти.

Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та для ціноутворення. Великого значення набуває науково обґрунтована класифікація витрат для забезпечення процесу управління ними.

Витрати класифікуються за наступними ознаками:

- за економічними елементами;
- за статтями калькуляції;
- за видами діяльності;
- за календарним періодом;
- за доцільністю;
- за способом віднесення на собівартість;
- за єдністю складу;
- за відношенням до обсягів виробництва;
- за відношенням до виробничого процесу.

За економічними елементами витрати класифікуються на:

- матеріальні витрати (сировина та основні матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, енергія, запасні частини, тара й тарні матеріали, допоміжні матеріали тощо);

- витрати на оплату праці (заробітна плата за окладами і тарифами, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, премії інші витрати на оплату праці);

- відрахування на соціальні заходи;

- витрати на амортизацію (суми нарахованої амортизації необоротних активів);

- інші операційні витрати (витрати на відрядження, витрати на оплату послуг комерційних банків, послуг зв'язку, витрати на охорону праці тощо).

Принципи класифікації витрат за статтями калькуляції, підприємства формують самостійно і самостійно визначають статті калькуляції, виходячи з галузевих особливостей, особливостей виробничого процесу тощо.

За видами діяльності витрати класифікуються на:

- витрати звичайної діяльності (операційної, фінансової, іншої звичайної);

- витрати операційної діяльності;

- витрати фінансової діяльності;

- витрати іншої звичайної діяльності.

За календарним періодом витрати класифікуються на:

- поточні (пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду);

- одноразові (пов'язані з підготовкою виробництва).

За доцільністю витрати класифікуються на:

- продуктивні (доцільні для окремого виробництва, виправдані);

- непродуктивні (брак продукції, оплата понадурочних робіт, втрати від простоїв тощо).

За способом віднесення на собівартість витрати класифікуються на:

- прямі (витрати, які безпосередньо включаються до собівартості конкретного виду продукції на підставі первинних документів);

- непрямі (витрати, які потребують розподілу між видами продукції пропорційно вибраній базі, тому що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного виду продукції економічно доцільним шляхом).

За єдністю складу витрати класифікуються на:

- одноелементні (економічно однорідні витрати, наприклад, паливо, енергія, матеріали, заробітна плата);

- комплексні (складаються з декількох економічних елементів, наприклад, загальновиробничі витрати).

За відношенням до обсягів виробництва витрати класифікуються на:

- умовно-постійні (змінюються пропорційно зміні обсягів виробництва);

- умовно-змінні (не змінюються або майже не змінюються пропорційно зміні обсягів виробництва).

За відношенням до виробничого процесу витрати класифікуються на:

- основні (безпосередньо пов'язані з виробничим процесом виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт);

- накладні (витрати, що пов'язані з управлінням виробництвом).

В бухгалтерському обліку, згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» [5] витрати

визнаються за наступних умов:

1. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу підприємства.

2. Визнання на підставі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів (наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів, тощо).

3. Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають критеріям активів підприємства (наприклад, уцінка товарів, створення резерву сумнівних боргів).

4. Можлива достовірна оцінка суми витрат.

Такий підхід відповідає принципам Міжнародних стандартів фінансової звітності та принципу нарахування і відповідності доходів і витрат, що застосовується в національних стандартах обліку і звітності.

Собівартість продукції - це виражені в грошовій формі сукупні витрати на підготовку і випуск продукції (робіт, послуг). Собівартість характеризує ефективність усього процесу виробництва на підприємстві, оскільки в ній відображаються рівень організації виробничого процесу, технічний рівень, продуктивність праці та ін. Чим краще працює підприємство, ефективніше використовує виробничі ресурси, тим нижча собівартість продукції (робіт, послуг) [5].

При обчисленні собівартості важливе значення має склад витрат, які до неї входять. Собівартість повинна включати до свого складу витрати необхідної праці, тобто витрати, що забезпечують процес відтворення всіх факторів виробництва (предметів і засобів праці, робочої сили і природних ресурсів), і не включати витрат додаткової праці, що відшкодовуються за рахунок прибутку.

Склад витрат, які відносять до собівартості продукції, визначається відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» [5].

До собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства включають витрати, пов'язані з використанням у процесі виробництва сировини, матеріалів, природних ресурсів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів та інших витрат на її виробництво і реалізацію. В теперішній час виробнича собівартість продукції включає тільки витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, обумовлені технологією та організацією виробництва, а в частині витрат на управління — тільки загальновиробничі витрати. Адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності не входять до виробничої собівартості продукції, а визнаються витратами звітного періоду.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції, реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат.

До складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відносять:

- прямі матеріальні витрати;

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

До складу прямих матеріальних витрат входять вартість сировини та основних матеріалів, які утворюють основу вироблюваної продукції, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу прямих витрат на оплату праці входять заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт чи наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат входять всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного виду продукції, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація виробничого обладнання, витрати на поточний ремонт обладнання і т.п.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо, відрахування на їх медичне страхування і соціальні заходи, витрати на відрядження цього персоналу);
- амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва;
- витрати на комунальні послуги з утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування працівників та апарату управління виробництвом, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища;
- втрати від браку, оплата простоїв тощо.

Як бачимо, виробнича собівартість включає витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, а витрати на управління — тільки загальновиробничі витрати, причому до складу виробничої собівартості включається не вся сума загальновиробничих витрат. Для правильного формування виробничої собівартості загальновиробничі витрати розподіляються на постійні і змінні.

До складу змінних загальновиробничих витрат входять витрати, сума яких прямо залежить від обсягу діяльності (виробництва), а до складу постійних загальновиробничих витрат - витрати, сума яких залишається

постійною (чи майже постійною) і не залежить від обсягів виробництва (діяльності) підприємства. Суму змінних загальновиробничих витрат у повному обсязі відносять до складу виробничої собівартості.

Постійні загальновиробничі витрати підлягають розподілу на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу - обсягу виробництва, фонду оплати праці, прямих витрат і т.д.

Порядок розподілу постійних загальновиробничих витрат наведено у НП(С)БО 16 «Витрати». Сума нерозподілених постійних загальновиробничих витрат до складу виробничої собівартості не входить, а списується до складу собівартості реалізованої продукції (субрахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції») [5].

До фактичної виробничої собівартості готової продукції включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також постійні та змінні виробничі накладні витрати (рисунк 6.1) [5].



Рисунок 6.1 - Склад витрат виробничої собівартості готової продукції

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;

- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

6.2. Документальне оформлення господарських операцій щодо витрат підприємства

Відправним моментом при відображенні об'єктів в обліку є їх документування. Це означає, що всі об'єкти мають бути зафіксовані, тобто має бути свідчення про їх наявність та рух. Роль такого свідчення виконує документ (від латинської «documentum» – свідчення, доведення).

Отже, документ – це письмове свідоцтво, що фіксує та підтверджує господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Порядок документального відображення господарських операцій, а також вимоги щодо оформлення документів регламентується Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України №88 від 24.05.1995р. (зі змінами).

Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених Міністерством статистики України, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами і відомствами України.

Документування господарських операцій може здійснюватись з використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм.

Характеристика основних документів з обліку витрат наведена у таблиці 6.1.

Таблиця 6.1 - Характеристика основних документів з обліку витрат підприємства

Документ	Застосування
1. Договір	Випишується у двох примірниках. В ньому зазначаються: підприємство-замовник і підприємство-виробник, об'єкт замовлення, строки виконання, вартість об'єкту замовлення.
2. Рахунок	Документ випишується постачальником. Вказуються реквізити постачальника, отримувача, а також назва виробленого товару та наданих послуг, їх кількість, ціна і сума. Окремо вказується сума ПДВ.
3. Податкова накладна	Випишується постачальником у двох примірниках. Основними реквізитами є: порядковий номер, дата виписки, реквізити постачальника і утримувача, номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ, умови продажу, форма розрахунку, об'єкт оплати, ціна продажу без ПДВ, сума ПДВ, загальна сума до сплати.
4. Акт приймання-здачі виконаних робіт	Документ складається у двох примірниках. Вказуються реквізити постачальника, отримувача, а також назва наданих послуг, їх кількість, ціна і сума. Окремо стоять підписи представників двох сторін, які безпосередньо здійснювали приймання-передачу послуг.
5. Розрахунково - платіжна відомість	Застосовується для розрахунку та видачі заробітної плати всім категоріям працюючих. Складається в одному примірнику в бухгалтерії. Нарахування заробітної плати проводиться на основі даних первинних документів з обліку виробітку, фактично відпрацьованого часу, доплатних листків та інших документів. Одночасно проводяться розрахунки всіх утримань із заробітної плати і визначається сума, належна до видачі.

Бухгалтерські документи мають велике економічне та правове значення. Економічне значення полягає у тому, що вони дають оперативну інформацію з допомогою якої здійснюється оперативне управління підприємством. Правове значення документа полягає в тому, що своєчасно і правильно оформлений документ являється єдиним фактором, який підтверджує здійснення господарської операції і її законності. Документи мають доказуючу юридичну силу при виявленні різних претензій і суперечок.

Обов'язкові реквізити первинних документів: назва документа, підприємства і його підрозділів, дата його складання; зміст і підстава господарської операції; вимірники операцій (натуральні та вартісні); підписи осіб відповідальних за здійснення господарської операції. У первинних документах відведено спеціальні графи для кодів, номенклатурних номерів та інших даних, потрібних для їх механізованого опрацювання.

Перелік типових форм первинного обліку витрат, які використовують підприємства наведено у таблиці 6.2.

Таблиця 6.2. - Типові форми первинного обліку витрат підприємства

№ форми	Назва форми
П-14	Табель обліку використання робочого часу
З	Подорожній лист легковою автомобіля
П-2	Особова картка
П-49	Розрахунково-платіжна відомість
П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати
ОЗ-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
ОЗ-14	Розрахунок амортизації основних засобів
ОЗ-16	Розрахунок амортизації по автотранспорту
М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
М-19	Матеріальний звіт
М-21	Інвентаризаційний опис
МШ-4	Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів
МШ-8	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів

Основним документом з обліку виходу на роботу і відпрацьованого часу працівників є табель обліку робочого часу. Він складається в одному примірнику протягом місяця. Для кожного працівника в таблиці відводять окремий рядок, в якому записують кількість відпрацьованих годин, умовними літерами зазначають причини невиходу на роботу. У таблиці також зазначають посаду працівника, його оклад, вид оплати, суму заробітної плати, табельний номер, код синтетичного і аналітичного обліку. В кінці місяця табель передають у бухгалтерію для нарахування оплати праці.

Розрахунок по оплаті праці здійснюють у «Розрахунково-платіжній відомості», яка складається в одному екземплярі. Ця відомість – основний обліковий документ, який використовується для оформлення розрахунків із робітниками і службовцями по заробітній платі. Складаються розрахунково-платіжні відомості на заробітну плату щомісячно по кожному працюючому на підставі існуючих методик і відповідної первинної документації; а також здійснюються необхідні відрахування із заробітної плати (аванс, одержаний за першу половину звітного місяця, та ін.).

При списанні зі складу виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів заповнюється накладна (внутрішньогосподарського призначення), в якій зазначається назва підприємства, назва, сорт, розмір, одиниця виміру, ціна описуваних предметів, а також матеріально - відповідальна особа безпосередньо з підзвіту якої списуються ці предмети.

При отриманні певних послуг від інших сторонніх організацій складаються рахунок-фактура та податкова накладна.

В рахунку - фактурі обов'язково зазначаються назва підприємства платника та постачальника, їх адреси, а також адреси банків, що їх

обслуговують і безпосередньо вказується за що сплачена певна сума коштів, одиниця виміру, ціна і розмір податку на додану вартість.

В податковій накладній також вказується назва покупця та продавця їх адреси та їх індивідуальні податкові номери і номери свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ, а також номенклатура поставки товарів (робіт, послуг) продавця одиниця виміру, кількість, ціна продажу одиниці продукції без урахування ПДВ, розмір ПДВ, загальна сума коштів, що підлягає сплаті з ПДВ.

До складу адміністративних витрат відносять вартість послуг банку, що буде виконувати розрахункове касове обслуговування та надавати інші послуги. Перелік послуг і їх вартість обумовлюється договором на розрахунково-касове обслуговування. Плату за свої послуги банки справляють самостійно, тобто списують суму, зафіксовану в договорі, з рахунку без втручання підприємства-власника рахунку, згідно банківської виписки.

6.3. Синтетичний та аналітичний облік виробничих витрат та послідовність формування собівартості продукції

Для обліку виробничих витрат і визначення собівартості виготовленої продукції, згідно робочого плану рахунків, призначений активний, калькуляційний рахунок 23 «Виробництво».

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), з кредиту списуються суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції (у дебет рахунків 26, 27), виконаних робіт та послуг (у дебет рахунку 90).

Основні господарські операції з обліку витрат виробництва та кореспондуючі рахунки за ними наведені у таблиці 6.3.

Таблиця 6.3 - Кореспонденція рахунків з обліку виробничих витрат

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Обліковий реєстр
	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5
1. Нараховано амортизацію основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються у виробництві згідно відомості амортизації основних засобів	831 23	131 831	17288,8	Бухгалтерська довідка - розрахунок зносу
2. Відпущено зі складу сировину і матеріали згідно акту списання матеріалів на витрати основного виробництва	801 23	209 801	48411,2	ЛЗК

Продовження таблиці 6.3

1	2	3	4	5
3. На собівартість продукції списано вартість купівельних напівфабрикатів	802 23	202 802	23666,6	ЛЗК
4. Списано на собівартість продукції суму отриманих від підприємства монтажних і наладочних робіт згідно акту виконаних робіт	84 23	631 84	20000	Акт виконаних робіт
5. Списано на собівартість продукції суму отриманих послуг екологічного характеру згідно акту здачі-прийняття робіт	84 23	377 84	344,47	Акт здачі-прийняття робіт
6. Списано на собівартість продукції суму послуги згідно акту здачі-прийняття робіт	84 23	377 84	655,43	Акт здачі-прийняття робіт
7. Віднесено на собівартість продукції суму орендної плати за обладнання, нараховану амортизацію, використану воду, електроенергію та абонентну плату згідно рахунку	84 23	377 84	820,50	Рахунок за оренду обладнання
8. Списано на собівартість продукції вартість спожитої електроенергії згідно рахунку за електроенергію	803 23	631 803	242200,36	Рахунок за електроенергію
9. Згідно розрахунку бухгалтерії списано вартість орендної плати на собівартість продукції	84 23	377 84	2333,23	Розрахунок бухгалтерії
10. Нараховано заробітну плату робітникам виробничого цеху згідно відомості обліку заробітної плати	811 23	661 811	127681,29	Відомості обліку заробітної плати
11. Проведені нарахування відрахувань на соціальне страхування на ФОП	82 23	65 82	32966,96	Довідка бухгалтерії

З даних таблиці видно, що витрати на виробництво обліковуються в кореспонденції з рахунками 8 класу та включають: амортизацію виробничого обладнання, прямі матеріали, отримані роботи і послуги, що безпосередньо відносяться до собівартості виробленої продукції, витрати на оплату оренди; послуги, такі як електроенергія, вода та інші, а також заробітна плата працівників, підприємства (крім адміністративного персоналу) і відрахування на соціальні заходи.

Отже, операції з обліку витрат на виробництво виконують в такій послідовності.

1. Відповідно до первинних документів і накопичувальних регістрів проводиться списання витрат за звітний період до дебету рахунку «Виробництво» з кредиту рахунків обліку конкретних виробничих ресурсів.

Прямі витрати відносять до дебету калькуляційного рахунка 23. При цьому кредитують рахунки 201, 202, 203, 207 та інші рахунки обліку матеріальних цінностей - на суму витрачених матеріалів, напівфабрикатів, палива, запасних частин та інших матеріальних цінностей; 661 - на суму нарахованої заробітної плати; 65 - на суму відрахувань на соціальне страхування; 131 - на суму нарахованого зносу основних засобів; 39 - на суму списання витрат, які були обліковані у попередніх місяцях як витрати майбутніх періодів стосовно до даного звітного періоду; 371 або 631 - на вартість послуг сторонніх організацій і постачальників послуг, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг; 24 - на суму списання втрат від браку; інших рахунків у залежності від виду витрат.

2. Наприкінці звітного періоду проводять розподіл загальновиробничих витрат на дві частини: змінні загальновиробничі витрати і постійні в межах планових, ті, що мають місце при нормальній виробничій потужності підприємства, відносяться до дебету рахунка 23, а суму витрат, що перевищила плановий показник, - до дебету витратного рахунка 91.

3. За калькуляцією визначають фактичну виробничу собівартість готової продукції (виконаних робіт і послуг) згідно з даними щодо суми витрат за звітний місяць, кількості випущеної продукції, вартості залишків незавершеного виробництва на початок і кінець звітного місяця.

На суму фактичної собівартості виробленої продукції записують:

Д-т 26 «Готова продукція»

К-т 23 «Виробництво».

Витрати сировини, матеріалів, покупних комплектуючих виробів і напівфабрикатів на виробництво продукції відображаються, як правило, відповідно до первинних документів на відпуск їх зі складу. Однак такий облік витрат матеріалів не завжди відображає дійсне споживання їх у виробництві, оскільки на кінець звітного періоду в цехах можуть бути залишки невикористаних матеріалів, отриманих зі складу. Уточнення кількості дійсно витрачених матеріалів, а також ефективності їх використання проводять за допомогою одного з методів контролю за використанням матеріалів у виробництві.

Інвентарний метод обліку і контролю за використанням матеріалів у виробництві застосовують у випадках, коли в цехах постійно залишаються невикористані матеріали на початок і кінець місяця. При цьому щомісяця проводять інвентаризацію матеріалів, отриманих зі складу, але не витрачених на виробництво, тобто виводять залишки матеріалів.

Фактичну витрату за місяць визначають з розрахунку: наявність невитрачених матеріалів на початок місяця плюс отримані матеріали за місяць мінус залишок матеріалів на кінець місяця.

Фактичні витрати порівнюють з витратами за нормами і визначають результат: економія чи перевитрата.

Метод партійного розкрою застосовують до матеріалів, які обліковуються у вимірі за площею. Для розкрою кожної партії матеріалу складається карта або акт розкрою матеріалу. В них зазначається кількість невикористаного матеріалу, кількість викроєних деталей (заготівок) за нормою і фактично, кількість відходів, результат розкрою — економія чи перевитрата.

Метод сигнального документування застосовують щодо матеріалів, облік яких ведеться поштучно. За цим методом відпуск матеріалів у межах норм витрати (установлених лімітів) оформляється звичайними первинними документами, додаткові витрати - спеціальними сигнальними документами з оцінкою «відхилення від норм» на відшкодування перевитрат.

Для групування витрат матеріалів за об'єктами калькулювання, статтями витрат і місцями утворення витрат складається таблиця розподілу витрат матеріалів за місяць.

Записи проводять відповідно до первинних документів про видачу матеріалів на виробництво.

Вартість матеріалів, витрачених на виробництво продукції, відносять до дебету калькуляційного рахунку 23 за статтею калькуляції «Сировина і матеріали»

Дебет	Кредит
80	20
23	80

Від вартості матеріалів, витрачених на виробництво, віднімається вартість отриманих поворотних відходів за ціною їх використання за статтею калькуляції «Поворотні відходи».

Поворотні відходи - це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, які виникли в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) і втратили цілком чи частково споживчі якості початкового ресурсу (хімічні або фізичні), і тому використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням.

Надходження поворотних відходів на склад за цінами можливого використання відображається записом:

Д-т 20 «Виробничі запаси»

К-т 23 «Виробництво».

Витрати енергії на технологічні цілі, пари, стисненого повітря та інші подібні витрати визначаються за даними вимірювальних приладів або шляхом розрахунків. В обліку такі витрати відображаються за статтею калькуляції «Паливо та енергія для технологічних цілей»:

Дебет	Кредит
84	631
23	84

Знос малоцінних та швидкозношуваних предметів нараховується відповідно до спеціальної таблиці. За даними цієї таблиці проводяться записи з нарахування амортизації на вартість інших необоротних матеріальних активів, які використовуються в основній виробничій діяльності:

Дебет	Кредит
83	132
23	83

Основна заробітна плата виробничих робітників, нарахована за відрядними розцінками, розподіляється за об'єктами калькулювання за прямою ознакою на підставі первинних документів (нарядів, відомостей і ін.). Погодинна заробітна плата виробничих робітників до собівартості продукції включається за прямою ознакою або шляхом розподілу пропорційно до нормативної витрати відрядної заробітної плати. Різні доплати, додаткова заробітна плата розподіляються за об'єктами калькулювання пропорційно до прямої заробітної плати виробничих робітників. Якщо прямо віднести заробітну плату на окремі види продукції важко, то розподіл можна проводити пропорційно до розрахованих кошторисних ставок, маси витраченої сировини чи за іншою базою розподілу.

Нарахування заробітної плати відображається записами:

Дебет	Кредит
81	661
23	81

Так само записуються витрати з оплати праці робітникам сфери обслуговування і управління виробництвом (загальновиробничі витрати) у межах планової величини (в умовах нормальної виробничої потужності).

Відрахування на соціальне страхування і на суми заробітної плати, віднесеної до калькуляційних рахунків, відображаються за дебетом того самого рахунку за статтею калькуляції «Відрахування на соціальне страхування»:

Дебет	Кредит
82	65
23	82

Резервування коштів для оплати відпусток основного виробничого персоналу і сума обов'язкових відрахувань відображаються аналогічно:

Дебет	Кредит
81	47
23	81

Під час опрацювання первинних облікових документів із заробітної плати і витрачання матеріальних ресурсів записи в регістрах обліку витрат здійснюють на підставі первинних документів. Нарахована заробітна плата, витрати матеріалів, відрахування на соціальні заходи, інші витрати розподіляються за напрямками витрат (за рахунками, субрахунками, статтями тощо) з відображенням даних у обліку.

Для групування витрат на оплату праці та відповідних відрахувань за прямими витратами (об'єктами калькулювання і статтями витрат) можуть бути застосовані аркуші-розшифровки згідно з даними первинних документів з нарахування заробітної плати.

Згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» до складу загальновиробничих витрат включаються:

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарата управління цехами, ділянками; відрахування на соціальні заходи та медичне страхування апарата управління цехами, ділянками; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, ділень тощо).

2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, діленьного, лінійного) призначення.

3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, діленьного, лінійного) призначення.

4. Витрати на ремонт і утримання, страхування, операційну оренду основних засобів, інших матеріальних активів загальновиробничого призначення.

5. Витрати на удосконалення технології та організації виробництва (оплата праці і відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, покупних комплектуючих виробів і напівфабрикатів; оплата послуг сторонніх організацій і т.д.).

6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідвід та інше утримання виробничих приміщень.

7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування працівників і апарата управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами і якістю продукції, робіт, послуг).

8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища.

9. Інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо).

Змінні загальновиробничі витрати, які змінюються прямо пропорційно до змін обсягу виробництва, розподіляються на кожний об'єкт калькулювання непрямым шляхом пропорційно до бази розподілу. Базу розподілу підприємство вибирає самостійно і фіксує в наказі про облікову політику підприємства. Такою базою може бути заробітна плата, обсяг виробництва, прямі витрати та ін. Змінні загальновиробничі витрати акумулюються в дебеті рахунка 91 і наприкінці місяця, відповідно до бази розподілу, списуються до дебету рахунка 23 за видами виробництв.

Постійні загальновиробничі витрати, які не змінюються із зміною обсягу виробництва, розподіляються на кожний об'єкт із застосуванням бази розподілу в умовах нормальної потужності підприємства. Базою розподілу можуть бути ті самі показники, що і при розподілі змінних загальновиробничих витрат. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати виникають тільки в тому випадку, коли фактичний випуск продукції менший від планового.

Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Особливістю формування собівартості згідно з НП(С)БО 16 є те, що до складу виробничої собівартості не включаються управлінські (загальногосподарські) витрати. Їх відносять до витрат звітного періоду і відображають на рахунку 92 «Адміністративні витрати». Окремо обліковують і відносять також до витрат звітного періоду витрати на збут та інші витрати операційної діяльності, які відображають відповідно на рахунках 93 і 94 [5].

6.4. Бухгалтерський облік невиробничих витрат

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Згідно НПСБО 16 «Витрати» до адміністративних витрат відносять такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством [5]:

- 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 амортизація, ремонт;

- операційна оренда, страхування майна, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона;

- нагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

- витрати на врегулювання спорів у судових органах; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

- інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут включають наступні витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

- витрати на ремонт тари;

- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам підрозділу, що забезпечують збут;

- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

- витрати на транспортування, перевалку 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.

До складу інших витрат операційної діяльності у відповідності з НП(С)БО16 «Витрати» включаються:

- витрати на дослідження і розробки у відповідності з НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;

- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України по курсу Національного банку України на дату

продажу іноземної валюти плюс витрати, що пов'язані з продажем іноземної валюти;

- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості і витрат, що пов'язані з їх реалізацією;

- сума безнадійної дебіторської заборгованості і відрахування до резерву сумнівних боргів;

- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами та зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

- втрати від знецінення запасів;

- нестачі і втрати від псування цінностей;

- визнані штрафи, пені, неустойки;

- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

- інші витрати операційної діяльності.

Організація бухгалтерського обліку включає організацію облікового процесу, тобто збирання облікової інформації, її реєстрацію, групування і обробку (первинний облік).

Основними носіями первинної облікової інформації є документи. Характерною особливістю бухгалтерського обліку є безперервне і суцільне відображення господарських операцій за допомогою документів.

Бухгалтерські документи повинні оформлятися так, щоб у них містилися дані, необхідні для повної і вичерпної уяви про господарську операцію.

Значення документації у господарській діяльності полягає у тому, що вона служить засобом обґрунтування облікових записів, а також використовується для передачі розпоряджень від розпорядників до виконавців; підтвердження правильності здійснених операцій; аналізу та контролю фінансово-господарської діяльності підприємств, тобто застосовується для управління підприємством.

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення адміністративних витрат, виступають: з амортизації — «Розрахунок амортизації основних засобів»; по малоцінних та швидкозношуваних предметах — «накладна» або «Акт списання»; грошових коштів — «Видатковий касовий ордер», виписка банку; по виконаних роботах — «Акти виконаних робіт та послуг»; заробітної плати — «Табель обліку використання робочого часу», а також складена на його підставі «Розрахунково-платіжна відомість», «Акти виконаних робіт», «Рахунок - фактура», «Чеки», «Накладна» «ТТН» та інші.

Для обліку адміністративних витрат використовують рахунок 92 «Адміністративні витрати». Цей рахунок активний, за дебетом відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом — їх списання.

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати»

відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Щомісячне списання адміністративних витрат оформлюється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Бухгалтерські проведення по рахунку 92 «Адміністративні витрати» наведені у таблиці 6.4.

Таблиця 6.4 – Бухгалтерські проведення по рахунку 92 «Адміністративні витрати»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума (грн.)	Обліковий регістр
	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5
1. Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів загальногосподарського призначення	92	13	7495,59	Відомість - розрахунок амортизації основних засобів
2. Списано виробничі запаси на загальногосподарські потреби	92	20	8175,05	Накладна, акт
3. Відображено витрати на службові відрядження управлінського персоналу	92	372	3632,19	Звіт про використання грошових коштів
4. Відображено витрати по розрахунково-касовому обслуговуванню та інших послугах банку	92	311	620,21	Виписка банку
5. Відображені витрати майбутніх періодів (періодичні видання)	92	39	399,78	Акт
6. Нараховано орендну плату, комунальні послуги, ремонт, здійснений сторонніми організаціями, послуги зв'язку, охорони, аудиторські, юридичні, консультаційні послуги	92	63	808265,0	Акти виконаних, рахунки, накладна, рахунок фактура ТТН.
7. Нараховано податки, збори й обов'язкові платежі	92	64	104,36	Бухгалтерська довідка
8. Нараховано заробітну плату адміністративному апарату та проведені нарахування відрахувань на соціальні заходи на ФОП	92	66	36158,8	табель, розрахунково-платіжна відомість
	92	65	12988,7	
9. Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791	92	877839,8	Справка бухгалтерії

Аналітичний облік рахунку 92 «Адміністративні витрати» ведеться за статтями витрат.

У статті «Витрати на оплату праці апарату управління» облікують, відповідно до номенклатури посад нараховану оплату керівника підприємства, начальників відділів, працівників економічної і бухгалтерської служб, (рис.

8.4.1), при цьому дебетують рахунок 92 «Адміністративні витрати», кредитують рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці».

У статті «Відрахування на соціальні заходи» облікують єдиний соціальний внесок від нарахованої оплати праці працівників апарату управління, при цьому дебетують рахунок 92 «Адміністративні витрати», кредитують рахунок 65 «Розрахунки за соціальним страхуванням».

У статті «Відрядження і переміщення» враховують витрати на відрядження працівників апарату управління, суми підйомних при переміщенні цих працівників і членів їх сімей. Дебетують рахунок 92 «Адміністративні витрати», кредитують рахунок 37.2 «Розрахунки з підзвітними особами».

У статтю «Інші адміністративні витрати» відносять канцелярські, поштові і телеграфні витрати; вартість бланків планової, облікової та звітної документації; витрати на утримання адміністративних споруд (опалення, освітлення, водопостачання, амортизація і ремонт будівель), вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів й інвентарю, страхові платежі по будівлях; їх утримання і обслуговування технічних засобів управління (диспетчерського зв'язку, обчислюваних центрів); витрати на ремонт будівель та інвентарю, утримання службового легкового транспорту, пожежної, сторожової охорони, винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські), плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків.

Дебетують рахунок 92 «Адміністративні витрати» і кредитують рахунки: 13 «Знос необоротних активів»; 20 «Виробничі запаси»; 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 30 «Готівка»; 31 «Рахунки в банках»; 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; 68 «Розрахунки за іншими операціями» та інші.

Перелік типових форм первинного обліку витрат на збут, надані у таблиці 6.5.

Таблиця 6.5 - Типові форми первинного обліку витрат на збут

№ форми	Назва форми
П-14	Табель обліку використання робочого часу
З	Подорожній лист легкового автомобіля
П-2	Особова картка
П-49	Розрахунково-платіжна відомість
П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати
ОЗ-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
ОЗ-14	Розрахунок амортизації основних засобів
ОЗ-16	Розрахунок амортизації по автотранспорту
М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
М-19	Матеріальний звіт
М-21	Інвентаризаційний опис
МШ-4	Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів
МШ-8	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів

Загальна схема організації обліку витрат на збут представлена на рисунку 6.2.

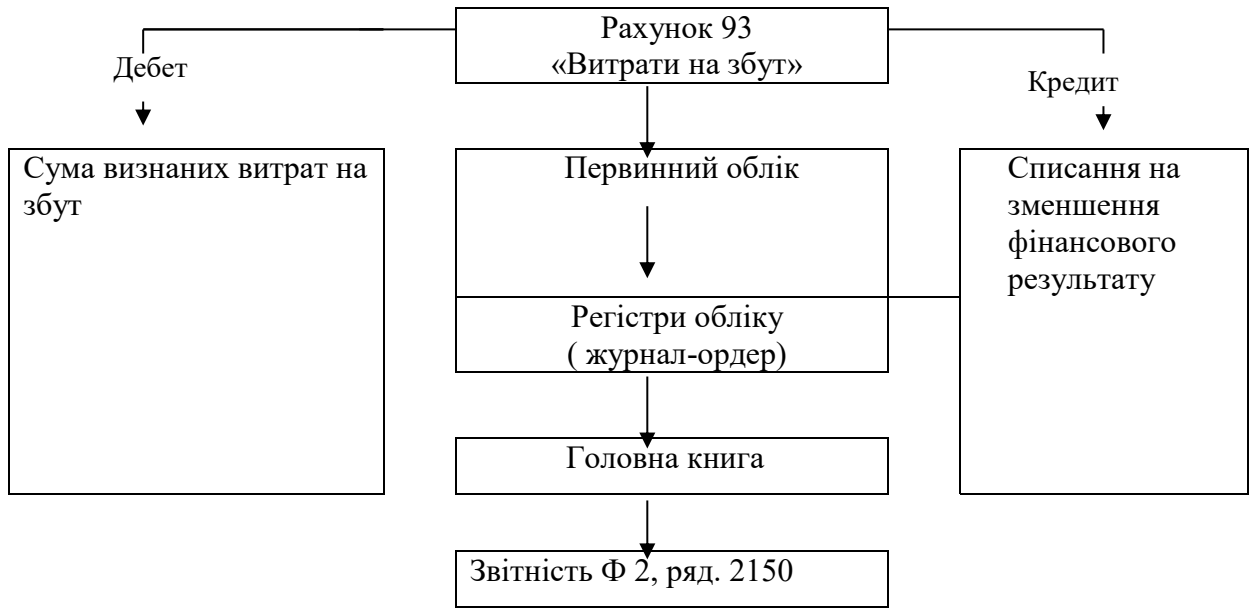


Рисунок 6.2 - Схема організації обліку витрат на збут

На рахунку 93 «Витрати на збут» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг підприємства.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Щомісячне списання витрат на збут оформлюється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Аналітичний облік витрат на збут організовується за номенклатурними статтями витрат та за економічними елементами. До витрат на збут належать витрати на транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.

Бухгалтерські проводки по рахунку 93 «Витрати на збут» наведені в таблиці 6.6 (суми витрат умовні).

Таблиця 6.6 - Бухгалтерські проведення по рахунку 93 «Витрати на збут»

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1. Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг	93	13	466,00
2. Списано виробничі запаси на витрати на збут	93	20,22	333,00

Продовження таблиці 6.6

3. Відображено витрати на службові відрядження відділу збуту	93	372	9335,00
4. Нараховано податки, збори й обов'язкові платежі	93	64	933,00
5. Нараховано витрати з маркетингу та реклами, надані сторонніми організаціями	93	685	9393,00
6. Нараховано заробітну плату робітникам відділу збуту	93	661	16940,00
7. Нараховані відрахування на соціальні заходи на ФОП згідно з чинним законодавством	93	65	5075,00
8. Списано витрати на збут на фінансові результати	791	93	46677,00

Для обліку інших витрат операційної діяльності призначено рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності». 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 наступні субрахунки:

940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»

941 «Витрати на дослідження і розробки»;

942 «Витрати на купівлю – продаж іноземної валюти»;

943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;

944 «Сумнівні та безнадійні борги»;

945 «Втрати від операційної курсової різниці»;

946 «Втрати від знецінення запасів»;

947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;

948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»;

949 «Інші витрати операційної діяльності».

За дебетом рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» відображається сума визнаних витрат, по кредиту - списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» визнаються витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю.

На субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» ведеться облік усіх витрат, що пов'язані з дослідженнями і розробками, які здійснює підприємство, якщо такі дослідження і розробки відповідають П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

На субрахунку 942 «Витрати на купівлю – продаж іноземної валюти» відображається балансова вартість реалізованої іноземної валюти на дату 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, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості і заборгованості, яка призначається для продажу), про суму списаної безнадійної заборгованості у випадку недостатності нарахованої суми резерву сумнівних боргів і про суму списаної безнадійної заборгованості, за якою створення резерву сумнівних боргів не передбачено.

На субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці» ведеться облік втрат за активами та зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» ведеться облік втрат, що пов'язані зі знеціненням (уцінкою) запасів, у відповідності з П(С)БО 9 «Запаси».

На субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявленні в процесі заготовки, переробки, зберігання і реалізації. Одночасно зі списанням цінностей, винуватці в нестачі яких не встановлені, на витрати балансова вартість списаних активів зараховується на забалансовий рахунок 07 «Списані активи».

На субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства і умов договорів.

На субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв і інших закладів оздоровчого і культурного призначення.

Аналітичний облік інших витрат операційної діяльності ведеться у розрізі видів і статей витрат.

Контрольні питання:

1. Дайте визначення витрат згідно НП(с) БО 16.
2. Яка економічна сутність та класифікація витрат ?
3. Як здійснюється рупування витрат за економічними елементами ?
4. Назвіть основні витратні рахунки.
5. Дайте характеристику рахунку 23.

6. Охарактеризуйте витрати звітного періоду.
7. На якому рахунку ведеться облік матеріальних витрат ?
8. Як здійснюється формування та облік собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)?
9. Як ведеться облік загальновиробничих витрат ?
10. Охарактеризуйте облік операційних витрат.

Тестові завдання для контролю знань:

- 1. Залежно від можливості віднесення витрат безпосередньо до конкретного об'єкту, економічно доцільним шляхом, розрізняють**
 - A. прямі та непрямі витрати
 - B. основні та накладні витрати
 - C. продуктивні та непродуктивні витрати
 - D. всі відповіді вірні
- 2. Витрати, що пов'язані з виробництвом декількох видів продукції та відносяться на об'єкти калькуляції шляхом розподілу пропорційно відповідній базі – це**
 - A. основні та накладні витрати
 - B. постійні та змінні витрати
 - C. одноеlementні та комплексні витрати
 - D. всі відповіді вірні
- 3. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:**
 - A. виробничої собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), наднормативних виробничих витрат, адміністративних витрат
 - B. виробничої собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), розподілених постійних загально виробничих витрат, наднормативних виробничих витрат
 - C. виробничої собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), нерозподілених постійних загально виробничих витрат, наднормативних виробничих витрат
 - D. всі відповіді вірні
- 4. Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) складається з**
 - A. прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат
 - B. прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, загально виробничих витрат
 - C. прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, загально виробничих витрат
 - D. всі відповіді вірні
- 5. Змінні загальновиробничі витрати**
 - A. розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу виходячи з фактичної потужності підприємства за звітний період
 - B. розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу виходячи з нормальної потужності підприємства

С. не розподіляються, а списуються всією сумою на зменшення фінансового результату від операційної діяльності

Д. всі відповіді вірні

6. Нерозподілені загальновиробничі витрати списуються проводкою

А. дебет 901 кредит 91

В. дебет 23 кредит 91

С. дебет 791 кредит 91

Д. дебет 902 кредит 91

7. Податки та передбачені законодавством обов'язкові платежі, окрім тих, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

А. не визнаються витратами згідно вимог П(С)БО

В. відносяться до адміністративних витрат

С. відносяться до інших операційних витрат

Д. всі відповіді вірні

8. Адміністративні витрати

А. розподіляються на кожен об'єкт витрат пропорційно виробничій собівартості продукції (робіт, послуг)

В. розподіляються на кожен об'єкт витрат пропорційно прямим витратам на оплату праці

С. не розподіляються, а списуються в усій сумі на зменшення фінансового результату

Д. всі відповіді вірні

9. Витрати на рекламу та дослідження ринку відносяться до:

А. витрат, що формують собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

В. витрат на збут

С. інших операційних витрат

Д. всі відповіді вірні

10. Рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів»

А. активний

В. пасивний

С. контрактивний

Д. контрпасивний

11. Витрати, пов'язані з освоєнням нових виробництв та агрегатів списуються

А. щомісячно в розмірах, встановлених у спеціальних розрахунках

В. щорічно

С. щоквартально

Д. не списується взагалі

12. Для обліку витрат майбутніх періодів призначено рахунок

А. 15

В. 39

С. 94

Д. 98

13. Операція списання виробничих запасів на загальногосподарські потреби відображається кореспонденцією рахунків

- A. Д-т 92 К-т 20
- B. Д-т 92 К-т 311
- C. Д-т 92 К-т 64
- D. Д-т 92 К-т 66

14. Списання витрат на збут на фінансові результати оформлюється

- A. наказом керівника підприємства
- B. П(С)БО
- C. актом головного бухгалтера
- D. довідкою (розрахунком) бухгалтерії

15. Витрати на дослідження та розробки визначаються відповідно до

- A. П(С)БО 9
- B. П(С)БО 7
- C. П(С)БО 15
- D. П(С)БО 8

16. Операція відображення вартості реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації відображається кореспонденцією рахунків

- A. Д-т 942 К-т 33
- B. Д-т 944 К-т 20
- C. Д-т 944 К-т 38
- D. Д-т 943 К-т 22

17. За економічними елементами витрати поділяють на

- A. поточні витрати, одноразові витрати
- B. прямі витрати, непрямі витрати
- C. одноелементні витрати, комплексні витрати
- D. матеріальні витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати

18. Відображення використаних ресурсів на виробництво та формування елементів витрат - це

- A. перший етап обліку процесу виробництва
- B. другий етап обліку процесу виробництва
- C. третій етап обліку процесу виробництва
- D. останній етап обліку процесу виробництва

19. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення відносяться до

- A. витрат на утримання необ. активів
- B. витрат на управління виробництвом
- C. витрат на обслуговування виробничого процесу
- D. витрат на утримання виробничих приміщень

20. До адміністративних витрат відносяться

- A. витрати на оплату праці та комісійні винагороди продавцям
- B. витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування
- C. витрати на відсотки (за користування кредитами отриманими)

Д. загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо)

Задачі:

№ 1. На виробництво 10 крісел пішло 2 кг цвяхів, 35 м меблевої тканини, 10 металевих конструкцій, 130 кг деревини, фурнітури на загальну суму 365 грн. За виробництво 7 крісел робітник отримує премію 2120 грн. Витрати на обслуговування виробництва склали 1075 грн., витрати електроенергії – 3000 грн., витрати на реалізацію – 1450 грн..

Визначити собівартість 1 крісла, його оптову та роздрібну ціну, якщо: 1кг цвяхів – 83,95 грн, 1м тканини – 288,50 грн, 1 металева конструкція – 1700 грн, 1 м3 деревини – 1055 грн. Фірма очікує отримання прибутку в розмірі 35%, ПДВ – 20%, торгова націнка – 20%.

№ 2. Прямі матеріальні витрати за звітний період склали 100000 грн., прямі витрати на оплату праці – 80000 грн., нарахування на цю зарплату – 30000 грн., інші прямі витрати – 20000 грн. Загальновиробничі витрати за звітний період склали 200000 грн., з них 110000 грн. – змінні, 90000 грн. – постійні. Нормальна потужність підприємства – 100000 одиниць виготовленої продукції за звітний період. Цій потужності відповідають 80000 грн. постійних загальновиробничих витрат. За даний звітний період підприємство виготовило 90000 одиниць продукції.

Визначити виробничу собівартість виготовленої продукції у даному звітному періоді і зробити відповідні записи у бухгалтерському обліку.

Література до розділу 6

1. Податковий кодекс України України URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02. 2013 р. № 73 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-16>
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджено наказом

Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL:
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

РОЗДІЛ 7

ОБЛІК ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

7.1. Умови визначення доходів та їх класифікація

Для визнання доходу необхідним є не тільки надходження активу або зменшення зобов'язання, але й фінансовий наслідок цих подій, тобто збільшення власного капіталу (окрім внесків учасників (власників)).

Отже, дохід визнається у момент збільшення активу або зменшення зобов'язань, які обумовлюють збільшення власного капіталу.

Доходи відображаються в обліку та звітності згідно з принципами нарахування та відповідності доходів і витрат. Принцип нарахування передбачає відображення в обліку та фінансовій звітності доходів і витрат у момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Принцип нарахування повинен застосовуватися одночасно з принципом відповідності, згідно з яким витрати визнаються у Звіті про сукупний дохід на основі прямого зв'язку між ними та отриманими доходами.

Застосування принципів нарахування та відповідності під час визнання доходів як елементів фінансової звітності відбувається наступним чином (рисунок 7.1):

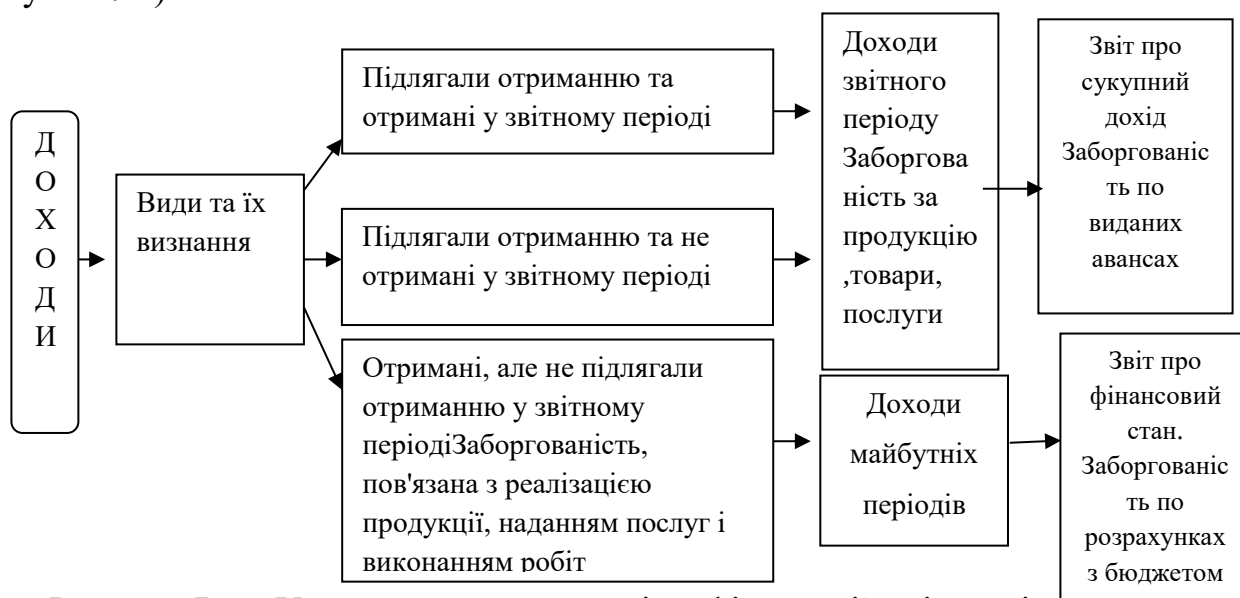


Рисунок 7.1 – Умови визнання доходів у фінансовій звітності

Дохід визнається за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена. Критерії визнання доходу застосовуються окремо до кожної операції. Проте, для відображення сутності операції за певних умов необхідно застосовувати критерії визнання до окремих елементів однієї операції, які підлягають оцінці. Наприклад, вартість реалізації продукції включає суму за майбутні надані послуги (монтаж), яка підлягає визнанню. Ця сума підлягає відстроченню і визнається доходом у періоді надання такої послуги.

І навпаки, критерії визнання застосовуються до двох і більше операцій одночасно, якщо вони пов'язані таким чином, що сутність господарської

операції не можна зрозуміти без розгляду декількох операцій у цілому. Наприклад, підприємство може реалізувати товари й водночас укласти окремий договір на придбання цих товарів пізніше. У даному випадку обидві операції повинні розглядатися одночасно.

Окремо слід розглянути дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) і дохід від надання послуг. Не визнається дохід, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, наданими послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням і мають однакову справедливую вартість.

Не визнаються також доходами наступні надходження від інших осіб:

- суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів;
- суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- суми попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- суми авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- суми завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, які належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів тощо.

У бухгалтерському обліку дохід відображається у сумі справедливої вартості отриманих активів або тих, які підлягають одержанню. Сума доходу, яка виникає в результаті господарської операції, як правило, визначається шляхом домовленості між підприємством і покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або тієї компенсації (грошових коштів або їх еквівалентів), яку може бути отримано з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки, яка надається підприємством.

При здійсненні оцінки доходу суттєвим є правильне тлумачення двох його різновидів: валового та чистого.

Валовий дохід - це економічна вигода, яку підприємство одержало (або має одержати).

Чистий дохід - це зменшений валовий дохід на економічні елементи, які визначені законодавчо. До чистого доходу не включаються суми, які надходять від третьої особи, податок на додану вартість, акциз, мито, будь-які надані торговельні знижки тощо.

Отже, реальним доходом є чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ЧД), який розраховується шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (Д), податку на додану вартість (ПДВ), акцизного збору (АЗ), інших зборів або податків з обороту (ІЗП) та інших вирахувань з доходу (ІВ):

$$\text{ЧД} = \text{Д} - \text{ПДВ} - \text{АЗ} - \text{ІЗП} - \text{ІВ}$$

Оцінка доходу відбувається у наступному порядку:

1) дохід, який підлягає отриманню або вже отриманий, виражається у сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню;

2) у випадку відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді відсотків;

3) за бартерними контрактами: за справедливою вартістю отриманих активів, робіт, послуг або тих, які підлягають отриманню, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або отриманих коштів та їх еквівалентів:

Якщо неможливо визначити справедливу вартість отриманих активів, робіт послуг або таких, які підлягають отриманню, дохід визнається за справедливою вартістю переданих активів, робіт, послуг за даним бартерним контрактом.

Різні види доходу від реалізації мають відповідні критерії визнання. Особливості визнання різних видів доходу від реалізації у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності зумовлені вимогами П(С)БО 15 «Дохід».

Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається у випадку наявності наступних умов (рисунок 7.2).

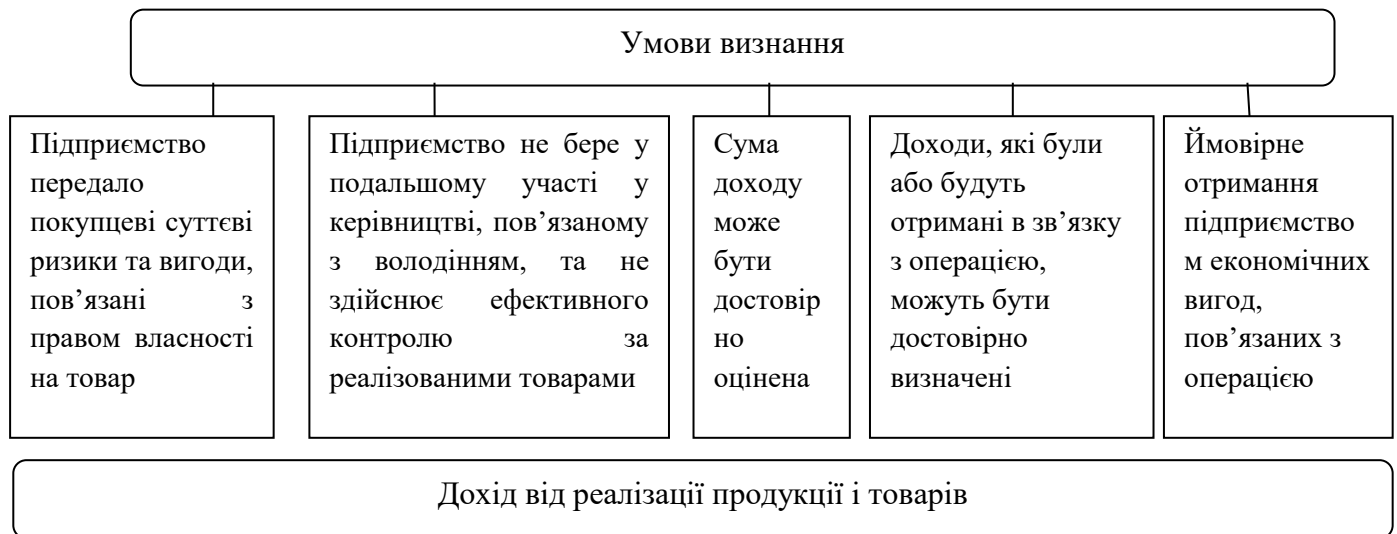


Рисунок 7.2 - Умови визнання доходу від реалізації продукції, товарів (інших активів) за звітний період

Важливе значення при визнанні доходу мають умови договору (контракту) продажу активу.

Якщо умовами договору передбачено, що право власності на продукцію (товари, інші активи) переходить до покупця з моменту її доставки на склад, то відповідно всі ризики транспортування несе продавець, а тому відображення в бухгалтерському обліку доходу відбувається після підтвердження факту оприбуткування об'єкту продажу на склад покупця.

Якщо умовами контракту передбачено, що право власності на продукцію (товари, інші активи) переходить до покупця з моменту їх

завантаження на транспортні засоби, то відображення в бухгалтерському обліку доходу відбувається після підтвердження факту списання реалізованих активів зі складу продавця.

Визнаний дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) не коригується на величину сумнівної і безнадійної заборгованості.

Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу та за наступних умов (рисунок 7.3):



Рисунок 7.3 - Умови визнання доходу від надання послуг

Розглянуті методи передбачають визнання доходу в тих звітних періодах, в яких надаються відповідні послуги.

Визнання доходу за методом оцінки ступеня завершеності операцій здійснюється трьома способами:

- вивчення виконаних робіт (коли сторони, вивчивши надані вже послуги, визначили ступінь їх готовності та оцінили їх конкретну суму);
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які повинні бути надані;
- визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Визнання доходу за методом рівномірного нарахування застосовується у випадках, якщо надання послуг полягає у виконанні необмеженої кількості дій (операцій) за певний період часу.

Якщо дохід від надання послуг не може бути правильно визначений, то він відображається у розмірі визнаних витрат, які підлягають відшкодуванню. Якщо не існує ймовірності відшкодування вказаних витрат, то дохід не визнається, а витрати відносяться до витрат звітного періоду.

Відповідно до вимог НП(С)БО 15 «Дохід» [5], доходи підприємства класифікуються за різними ознаками. З метою визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від:

- реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою

продажу (крім інвестицій у цінні папери);

- надання послуг, виконання робіт;
- використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання відсотків, дивідендів, роялті.

Також суттєвою ознакою класифікації є вид діяльності, від якої отримано дохід (рисунок 7.4).

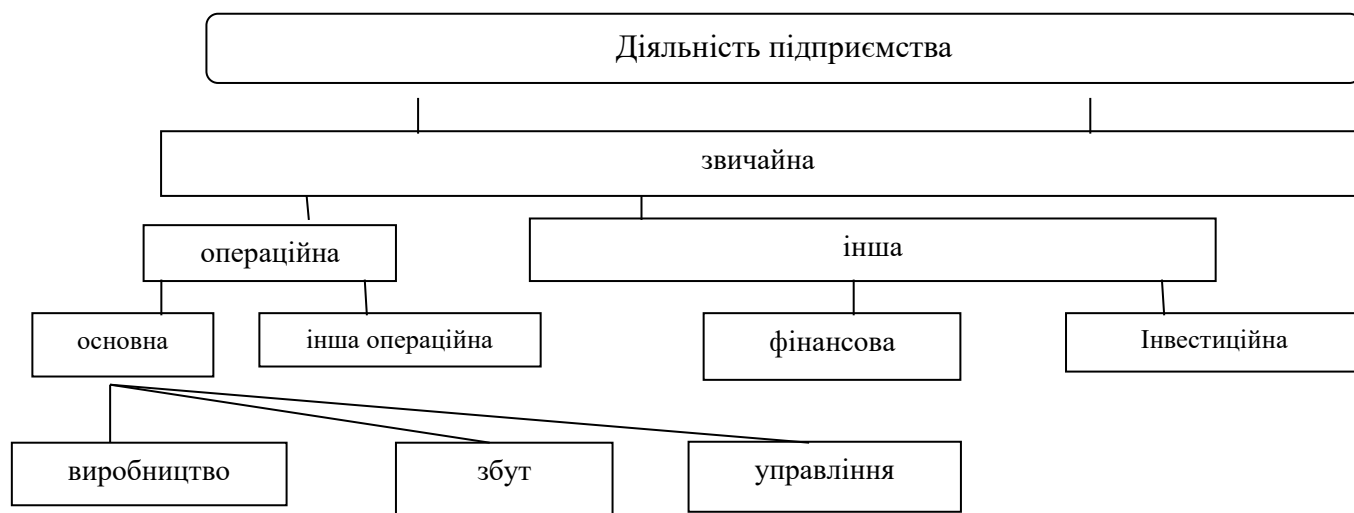


Рисунок 7.4 - Класифікація видів діяльності підприємства

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства (або операції, які її забезпечують чи виникають внаслідок здійснення такої діяльності). Прикладом звичайної діяльності може бути виробництво та реалізація продукції, розрахунки з постачальниками, замовниками, працівниками, банківськими установами, податковими органами тощо. До звичайної діяльності відносяться також списання знецінених запасів, курсові різниці, економічні санкції за господарськими договорами, за порушення податкового законодавства та інші операції, які забезпечують цю діяльність.

Звичайна діяльність поділяється на операційну та неопераційну (фінансову й інвестиційну).

Операційна діяльність - це основна статутна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Основна діяльність - це здійснення операцій, пов'язаних із виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частку його доходу. Доходи, пов'язані з основною діяльністю, розрізняють за функціями: виробництво, управління, збут.

Інвестиційна діяльність - це операції придбання і реалізації тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність - це діяльність, яка призводить до зміни розміру та складу власного й позикового капіталу підприємства.

Планом рахунків передбачено окремі рахунки для обліку доходів і фінансових результатів у розрізі видів діяльності.

7.2. Облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Узагальнення даних про доходи від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, доходи від страхової діяльності, а також суми знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу здійснюється на рахунку 70 «Доходи від реалізації».

За кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна до сплати сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших обов'язкових платежів, передбачених законодавством).

Бухгалтерський облік доходів від реалізації ведеться щодо кожного об'єкту за відповідними групами, для яких відкривається окремий субрахунок. Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має наступні субрахунки (таблиця 7.1).

Таблиця 7.1 - Субрахунки до рахунку 70 «Доходи від реалізації»

№ субрахунку	Назва	Характеристика
701	Дохід від реалізації готової продукції	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції
702	Дохід від реалізації товарів	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів підприємств торгівлі та інших організацій
703	Дохід від реалізації робіт і послуг	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій підприємств і організацій, що виконують роботи та надають послуги
704	Вирахування з доходу	Для відображення суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів, сум наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцями продукції і товарів та інших сум, що підлягають вирахуванню з доходу
705	Перестрахування	Для узагальнення інформації про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестрахування
706	Дохід процентний від фінансових послуг	Надавачі фінансових платіжних послуг, для яких надання таких послуг є основним видом діяльності, узагальнюють інформацію про процентні доходи
707	Дохід комісійний від фінансових платіжних послуг	Надавачі фінансових платіжних послуг, для яких надання таких послуг є основним видом діяльності, узагальнюють інформацію про комісійні доходи

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами)

продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/ або іншими напрямками, визначеними підприємством (рисунок 7.5).

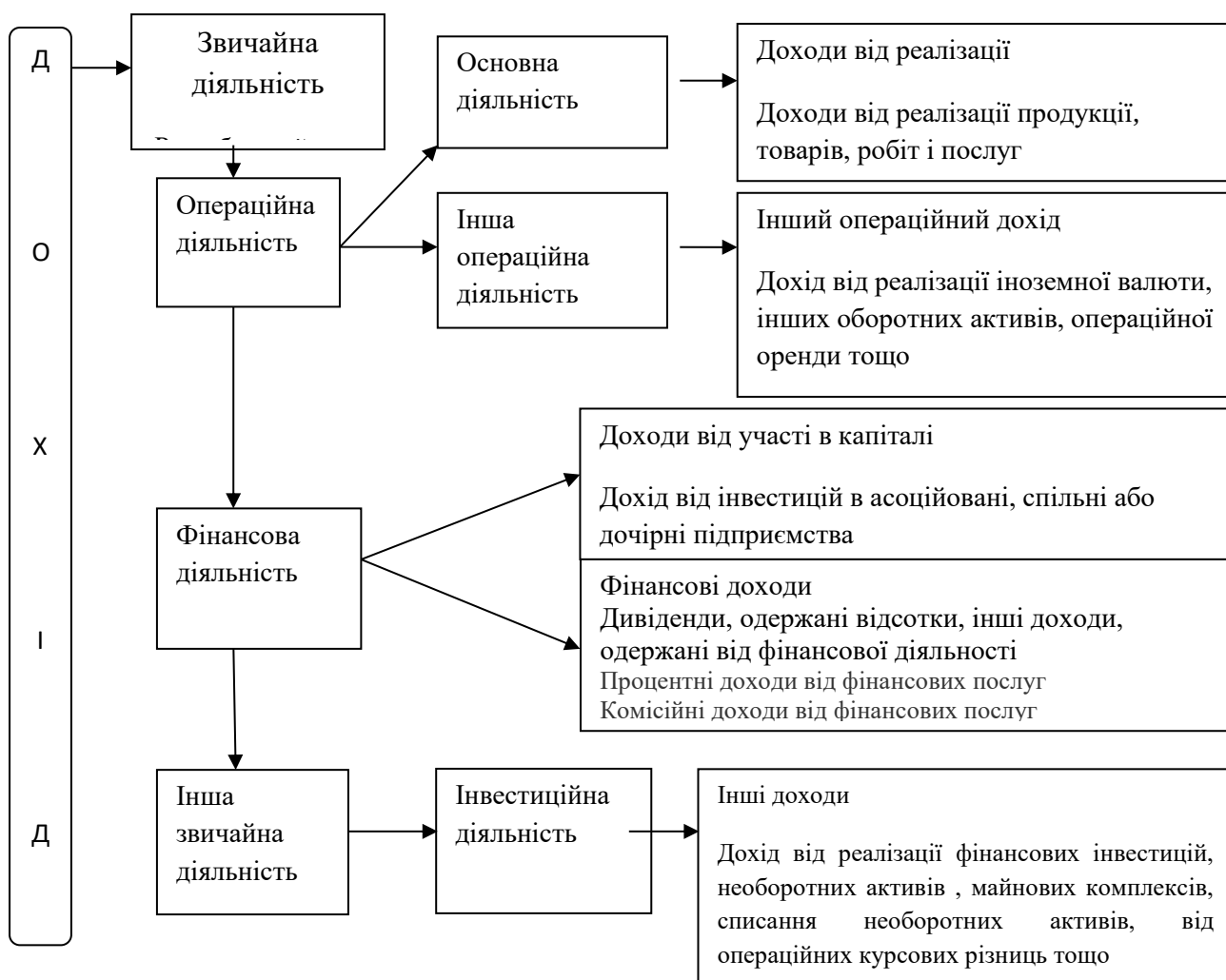


Рисунок 7.5 - Класифікація доходів за видами діяльності

Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління і контролю.

Первинними документами з обліку доходів від реалізації є рахунки-фактури, договори купівлі-продажу, міни, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, ПКО, виписки банку, акти виконаних робіт (наданих послуг), розрахунки (довідки) бухгалтерії.

Розрахункові документи вважаються пред'явленими покупцеві (замовникові) за умови, що це відбулося способом, передбаченим договором (якщо розрахунки здійснюються без участі установ банків) або після подання їх до установи банку (якщо розрахунки здійснюються через установи банків).

У фінансовому обліку процес реалізації відображається наступним чином:

– при методі нарахування - у момент відвантаження готової продукції товарів, наданих послуг: Д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» К-т 70 «Доходи від реалізації»;

– у момент отримання грошових коштів: Д-т 30 «Готівка», К-т 70 «Доходи від реалізації».

Відображення в бухгалтерському обліку доходів від реалізації здійснюється наступним чином (таблиця 7.2).

Таблиця 7.2 - Облік доходів від реалізації

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума грн.	Обліковий регістр
	Дебет	Кредит		
1. Відображено суми, які не є доходом (підлягають виключенню з нього)	70	36	1200	Довідка бухгалтерії
2. Проведено інші вирахування з доходу	70	63	2300	Довідка бухгалтерії
3. Відображено суми податків і обов'язкових платежів, одержані у складі доходу від реалізації	70	64	600	Податкова накладна
1. Віднесено на фінансові результати дохід від реалізації	70	791	4100	Довідка бухгалтерії
2. Визнано дохід на суму активів, переданих як внесок до статутного капіталу, або в обмін на довгострокові цінні папери (фінансові інвестиції)	14	70	7300	Довідка бухгалтерії
3. Отримано основні засоби в обмін на неподібний актив	15	70	8200	Довідка бухгалтерії
4. Визнано дохід від реалізації на суму одержаних грошових коштів	30	70	1300	Довідка бухгалтерії
5. Визнано дохід від реалізації на суму одержаних у безготівковій формі грошових коштів	31	70	6550	Довідка бухгалтерії
6. Виставлено вексель на суму визнаного доходу від реалізації для забезпечення заборгованості покупцем	34	70	1400	Довідка бухгалтерії
7. Визнано дохід від реалізації продукції покупцям і замовникам на умовах відстрочки платежу	36	70	7600	Довідка бухгалтерії
8. Визнано дохід від реалізації іншим дебіторам продукції, товарів, робіт, послуг	37	70	4500	Довідка бухгалтерії

7.3. Облік інших операційних доходів

У складі інших операційних доходів відображаються всі інші доходи, які не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг):

- дохід від реалізації іноземної валюти;
- дохід від реалізації інших оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо);
- дохід від операційної оренди активів;

- дохід від операційної курсової різниці;
- пені, штрафи, неустойки, визнані боржником або щодо яких отримано рішення судових органів про їх стягнення;
- доходи від відшкодування раніше списаних активів;
- дохід від списання кредиторської заборгованості, яка виникла в ході операційного циклу після закінчення строку позовної давності;
- дохід від безоплатно одержаних оборотних активів;
- інші доходи від операційної діяльності.

Для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді операційний крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), використовується рахунок 71 «Інший операційний дохід».

За кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) і списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік інших операційних доходів ведеться за видами доходів та іншими напрямками, визначеними підприємством.

Первинними документами для накопичення даних про інші операційні доходи є рахунки-фактури, товарно-транспортні накладі, платіжні вимоги, акти інвентаризації, ПКО, виписки банку, довідки та розрахунки бухгалтерії.

Відображення в бухгалтерському обліку інших операційних доходів відбувається наступним чином (таблиця 7.3):

Таблиця 7.3 - Облік інших операційних доходів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума грн.	Обліковий регістр
	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5
1. Відображено суми податків і обов'язкових платежів, отриманих у складі інших операційних доходів	71	64	1200	Довідка бухгалтерії
2. Віднесено інший операційний дохід на фінансові результати	71	791	2600	Довідка бухгалтерії
3. Виявлено лишки виробничої собівартості незавершеного виробництва під час інвентаризації	23	71	4300	Довідка бухгалтерії
Виявлено лишки готової продукції у результаті інвентаризації	26	71	2200	Довідка бухгалтерії
Отримано готівкою суму штрафу	30	71	650	Довідка бухгалтерії
Визнано курсову різницю за валютними коштами	33	71	1200	Довідка бухгалтерії
Визнано іншим операційним доходом заборгованість дебітора, забезпечену короткостроковим векселем	34	71	1400	Довідка бухгалтерії

Продовження таблиці 7.3

1	2	3	4	5
Списано заборгованість перед постачальниками та підрядниками після закінчення строку позовної давності	63	71	1300	Довідка бухгалтерії

7.4. Облік доходів від фінансової діяльності

Основними видами доходів, які належать до фінансових операцій фінансової діяльності, є:

- доходи від інвестицій в асоційовані, спільні та дочірні підприємства;
- дивіденди одержані;
- відсотки одержані;
- інші доходи від фінансових операцій.

З названими доходами тісно пов'язані такі поняття як метод участі в капіталі та асоційоване підприємство.

Метод участі в капіталі - метод обліку інвестицій, який передбачає збільшення або зменшення балансової вартості інвестицій відповідно на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Асоційоване підприємство - підприємство, в якому інвестору належить блокувальний пакет акцій (більш як 25 % акцій) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

Узагальнення інформації про доходи від інвестицій, здійснених в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі, відображається на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі».

За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

Первинними документами для обліку доходів від участі в капіталі є розрахунки та довідки бухгалтерії, акт переоцінки, рахунки, платіжні доручення тощо.

Відображення в бухгалтерському обліку доходів від участі в капіталі відбувається наступним чином (таблиця 7.4):

Таблиця 7.4 - Облік доходів від участі в капіталі

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума грн.	Обліковий регістр
	Дебет	Кредит		
1. Віднесено на фінансові результати дохід, отриманий від інвестицій в дочірні, асоційовані або спільні підприємства	72	792	1200	Довідка бухгалтерії
2. Визнано дохід від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі у вигляді збільшення частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування за рахунок отримання прибутку або зростання власного капіталу	14	72	2300	Довідка бухгалтерії

Узагальнення інформації про доходи, які отримані у процесі фінансової діяльності підприємства, зокрема, дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі», ведеться на рахунку 73 «Інші фінансові доходи».

За кредитом рахунку відображається визнана сума доходу, за дебетом - списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати».

Субрахунки до рахунку 73 «Інші фінансові доходи» наведено у таблиці 7.5.

Таблиця 7.5 - Субрахунки до рахунку 73 «Інші фінансові доходи»

№ суб-рахунку	Назва субрахунку	Характеристика
731	Дивіденди одержані	Для узагальнення інформації про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними
732	Відсотки одержані	Для узагальнення інформації про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 «Дивіденди одержані», зокрема, винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи тощо
733	Інші доходи від фінансових операцій	Для узагальнення інформації про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73 «Інші фінансові доходи»

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об'єктами інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством. Первинними документами для обліку інших фінансових доходів є розрахунки та довідки бухгалтерії, платіжні доручення, рахунки тощо.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку інших фінансових доходів наведено у таблиці 7.6.

Таблиця 7.6 - Облік інших фінансових доходів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунки		Сума грн.	Обліковий регістр
	Дебет	Кредит		
1. Віднесено інші фінансові доходи на фінансові результати	73	792	1200	Довідка бухгалтерії
2. Визнано інший фінансовий дохід у вигляді відсотків, які належать до отримання за активи, надані у фінансову оренду	16	732	2300	Довідка бухгалтерії
3. Отримано роялті в готівковій формі	30	733	4300	ПКО
4. Відображено нарахування іншого фінансового доходу, що належить до отримання у вигляді відсотків за облігаціями	37	732	2800	Довідка бухгалтерії
5. Відображено дохід від наданих у фінансову оренду активів	68	732	3400	Довідка бухгалтерії

7.5. Облік доходів, які виникають у ході інвестиційної діяльності

До складу доходів від інвестиційної діяльності відносяться доходи від:

- реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів тощо), майнових комплексів;
- неопераційних курсових різниць;
- безоплатно одержаних необоротних активів;
- інші доходи від звичайної діяльності.

Для узагальнення інформації про доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, призначено рахунок 74 «Інші доходи».

За кредитом рахунку 74 «Інші доходи» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна до сплати сума непрямих податків і списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати». Первинними документами при відображенні доходів від інвестиційної діяльності є акти переоцінки, платіжне доручення, ПКО, виписки банку, довідки (розрахунки) бухгалтерії тощо.

Відображення в бухгалтерському обліку інших доходів відбувається наступним чином (таблиця 7.7):

Таблиця 7.7 - Облік інших доходів

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума грн.	Обліковий регістр
	Дебет	Кредит		
1. Відображено суму податків і платежів, отриманих у складі іншого доходу	74	64	1800	Довідка бухгалтерії
2. Віднесено інші доходи на фінансові результати від інвестиційної діяльності	74	793	2900	Довідка бухгалтерії
3. Визнано дохід у розмірі справедливої вартості об'єктів основних засобів, отриманих в обмін на фін. інвестиції	10	741	4700	Довідка бухгалтерії
4. Визначено дохід від неопераційної курсової різниці за фінансовими інвестиціями	14	744	2300	Довідка бухгалтерії

7.6. Облік фінансових результатів

У бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів звичайної діяльності та включає:

- чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт послуг);
- валовий прибуток (збиток);
- фінансові результати від операційної діяльності;
- фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування;
- фінансові результати від звичайної діяльності;
- чистий прибуток (збиток).

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів, знижок тощо. Різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) називається валовим прибутком (збитком).

Фінансовий результат від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, за мінусом адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування - це алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових й інших доходів за мінусом фінансових й інших витрат.

Фінансовий результат від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку на прибуток. Кінцевий фінансовий результат - чистий прибуток (збиток) - визначається як різниця між різними видами доходів і витрат підприємства за звітний період.

Узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної

діяльності здійснюється на рахунку 79 «Фінансові результати».

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Бухгалтерський облік фінансових результатів ведеться за видами діяльності, для яких відкриваються відповідні субрахунки.

Рахунок 79 «Фінансові результати» має субрахунки, які наведено у таблиці 7.8.

Таблиця 7.8 - Субрахунки до рахунку 79 «Фінансові результати»

№ суб-рахунку	Назва субрахунку	Характеристика
791	«Результат операційної діяльності»	Визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом - сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»)
792	«Результат фінансових операцій»	Визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом - списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі»
793	«Результат іншої діяльності»	Визначається прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання сум в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом - списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати»

Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно.

Первинними документами при відображенні накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (збитку) є довідки та розрахунки бухгалтерії.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів наведено у таблиці 7.9.

Таблиця 7.9 - Облік фінансових результатів діяльності

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума грн.	Обліковий регістр
	Дебет	Кредит		
1. Відображено собівартість готової продукції (робіт, послуг), якщо підприємство не використовує рахунки класу 9 «Витрати діяльності»	79	23	3500	Довідка бухгалтерії
2. Відображено нерозподілений прибуток підприємства звітного періоду	79	441	4500	Довідка бухгалтерії
3. Віднесено на фінансові результати суми, які підлягають виключенню зі складу доходів	79	70	3200	Довідка бухгалтерії
4. Віднесено на фінансовий результат витрати за елементами, якщо підприємство не використовує рахунки класу 9 «Витрати діяльності»	79	80,81,82, 83	6700	Довідка бухгалтерії
5. Віднесено на фінансові результати собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	79	90	2300	Довідка бухгалтерії
6. Віднесено на фінансові результати адміністративні витрати, понесені протягом звітного періоду	79	92	5400	Довідка бухгалтерії
7. Віднесено на фінансові результати витрати на збут, понесені протягом звітного періоду	79	93	4600	Довідка бухгалтерії
8. Віднесено на фінансові результати інші витрати операційної діяльності, понесені протягом звітного періоду	79	94	2800	Довідка бухгалтерії
9. Віднесено на фінансові результати фінансові витрати, понесені протягом звітного періоду	79	95	2700	Довідка бухгалтерії
10. Відображено непокритий збиток звітного періоду	442	79	4500	Довідка бухгалтерії

Розмір прибутків або збитків операційної діяльності підприємства визначається на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

За кредитом субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» відображаються у порядку закриття рахунків суми доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом - суми в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

Для отримання показника прибутку або збитку від операційної

діяльності Планом рахунків передбачено субрахунок 791 «Результат операційної діяльності». У кінці звітної періоду обороти за рахунками 70, 71, 90, 92, 93, 94 списуються на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності», за даними якого визначається прибуток (збиток) операційної діяльності.

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом від вирахування з валового доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо. У Звіті про сукупний дохід він відображається у рядку з аналогічною назвою. Порядок визначення чистого доходу (виручки) від реалізації (товарів, робіт, послуг) у бухгалтерському обліку є наступним:

1. Сума загального доходу (виручки) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів і податків з продажу (податку на додану вартість, акцизного збору тощо), який відповідає критеріям визнання доходу, буде відображатися записом:

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Відображено дохід від реалізації	36	70

2. На зменшення доходу послідовно списуються нараховані податки, платежі:

а) суму податку на додану вартість, включену до складу доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	70	64

б) акцизний збір, врахований у складі доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) для платників акцизного збору:

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Нараховано акцизний збір згідно з чинним законодавством	70	64

Після здійснення наведених записів на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності» списується сума чистого доходу від реалізації продукції (товарів, виконаних робіт, наданих послуг). У бухгалтерському обліку вона буде відображатися наступним записом:

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Віднесено чистий дохід від реалізації на фінансовий результат	70	791

Сукупний прибуток(збиток) - це різниця між чистим доходом від продажу (реалізації) готової продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції.

Для визначення сукупного прибутку потрібно насамперед визначити та відобразити в обліку собівартість реалізованої готової продукції, товарів, наданих послуг, виконаних робіт.

Для цього в бухгалтерському обліку здійснюється наступний запис:

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Списано на фінансові результати собівартість реалізованої продукції	791	90

Фінансовий результат - це прибуток (збиток) від конкретного виду діяльності, який визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку), інших операційних доходів за мінусом адміністративних витрат і витрат на збут відповідної виду діяльності та інших операційних витрат.

Для визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності здійснюються наступні записи (таблиця 7.10):

Таблиця 7.10 – Відображення в обліку фінансових результатів від операційної діяльності

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума грн.	Обліковий регістр
	Дебет	Кредит		
1. Віднесено інший операційний дохід на фінансові результати	711	791	3400	Довідка бухгалтерії
2. Віднесено на фінансові результати операційної діяльності адміністративні витрати	791	92	7300	Довідка бухгалтерії
3. Віднесено на фінансові результати операційної діяльності витрати на збут	791	93	8500	Довідка бухгалтерії
4. Віднесено на фінансові результати операційної діяльності витрати операційної діяльності	791	94	2300	Довідка бухгалтерії

Після наведених вище записів на рахунку 791 «Результат операційної діяльності» буде визначено результат операційної діяльності - прибуток або

збиток.

Отже, якщо кредитовий оборот рахунку 79 «Фінансові результати» більше за дебетовий, то підприємство на суму різниці отримує нерозподілений прибуток звітного періоду. Якщо дебетовий оборот рахунку 79 «Фінансові результати» більше кредитового обороту даного рахунку, тобто підприємство здійснило більше витрат, ніж отримало доходу, підприємство на суму різниці отримує непокритий збиток.

Контрольні питання:

1. Дайте визначення доходів згідно НП(С)БО 15.
2. Назвіть класифікацію доходів.
3. Охарактеризуйте рахунок 70 «Доходи від реалізації».
4. Дайте визначення поняття «Фінансові результати».
5. Як класифікуються фінансові результати ?
6. Охарактеризуйте рахунок 79 «Фінансові результати».
7. Які основні види діяльності підприємства?
8. Охарактеризуйте рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки).
9. Дайте визначення валового та чистого доходів.
10. Які субрахунки передбачено до рахунку 79 «Фінансові результати»?

Тестові завдання для контролю знань:

- 1. Класифікація доходів підприємства надається у**
 - A. НП(С)БО 11
 - B. НП(С)БО 15
 - C. НП(С)БО 20
 - D. НП(С)БО 17
- 2. Доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів є складовою частиною**
 - A. доходів від реалізації
 - B. інших операційних доходів
 - C. фінансового доходу
 - D. інших доходів
- 3. Для узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів підприємств торгівлі та інших організацій використовується субрахунок**
 - A. 701 «Дохід від реалізації готової продукції»
 - B. 702 «Дохід від реалізації товарів»
 - C. 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
 - D. 705 «Перестрахування»
- 4. Первинними документами для обліку доходів від участі в капіталі є**
 - A. розрахунки та довідки бухгалтерії, акт переоцінки
 - B. рахунки-фактури, товарно-транспортні накладі

- C. акти інвентаризації
- D. ПКО, виписки банку

5. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається

- A. шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів, знижок
- B. алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових й інших доходів, фінансових й інших витрат
- C. як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат
- D. шляхом вирахування з прибутку відсотків за існуючими кредитами

6. Фінансовий результат від звичайної діяльності визначається

- A. як різниця між різними видами доходів і витрат підприємства за звітний період
- B. як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку на прибуток
- C. як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат
- D. шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів, знижок

7. Сальдо рахунку 79 "Фінансові результати" при його закритті списується на рахунок

- A. 49 «Страхові резерви»
- B. 35 «Поточні фінансові інвестиції»
- C. 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
- D. 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

8. Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за

- A. видами діяльності, для яких відкриваються відповідні субрахунки
- B. видами діяльності, для яких не відкриваються відповідні субрахунки
- C. їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно
- D. видами продукції та товарів, які підприємство не визначає самостійно

9. Відображено нерозподілений прибуток підприємства звітного періоду

- A. Дт 79 «Фінансові результати» Кт 441 «Прибуток нерозподілений»
- B. Дт 79 «Фінансові результати» Кт 98 «Податок на прибуток»
- C. Дт 70 «Доходи від реалізації» Кт 79 «Фінансові результати»
- D. Дт 441 «Прибуток нерозподілений» Кт 79 «Фінансові результати»

10. Віднесено на фінансові результати інші витрати операційної діяльності, понесені протягом звітного періоду

- A. Дт 79 Кт 97

- В. Дт 79 Кт 94
- С. Дт 79 Кт 99
- Д. Дт 97 Кт 79

11. Відображено непокритий збиток звітного періоду

- А. Дт 79 Кт 441
- В. Дт 79 Кт 442
- С. Дт 443 Кт 79
- Д. Дт 442 Кт 79

12. Віднесено на фінансові результати дохід, одержаний підприємством у звітному періоді від іншої фінансової діяльності

- А. Дт 79 Кт 72
- В. Дт 71 Кт 79
- С. Дт 73 Кт 79
- Д. Дт 70 Кт 79

13. Для отримання показника прибутку або збитку від основної діяльності підприємства Планом рахунків передбачено

- А. субрахунок 791 «Результат операційної діяльності»
- В. субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений»
- С. субрахунок 421 «Емісійний дохід»
- Д. субрахунок 702 «Дохід від реалізації товарів»

14. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом

- А. вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) тільки ПДВ
- В. вирахування з валового доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок
- С. вирахування з доходу знижок
- Д. шляхом вирахування з прибутку відсотків за існуючими кредитами

15. Сума загального доходу (виручки) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів і податків з продажу, який відповідає критеріям визнання доходу, буде відображатися записом:

- А. Дт 70 Кт 64
- В. Дт 70 Кт 62
- С. Дт 64 Кт 70
- Д. Дт 36 Кт 70

16. Фінансовий результат - це

- А. сума операційних доходів підприємства
- В. грошова оцінка матеріальної шкоди, заподіяної порушенням договору або позадоговірним правопорушенням
- С. прибуток (збиток) від конкретного виду діяльності (виробничої, наданні від послуг або торговельної), який визначається операційної діяльності алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), інших операційних доходів, адміністративних витрат і витрат на збут відповідної виду діяльності та інших операційних витрат

Д. прибуток від здійснення додаткових видів діяльності та надання додаткових послуг

17. Віднесено на фінансові результати операційної діяльності витрати операційної діяльності

- А. Дт 791 Кт 93
- В. Дт 93 Кт 791
- С. Дт 791 Кт 92
- Д. Дт 79 Кт 94

18. За кредитом субрахунку 793 «Результат іншої діяльності» відображаються списання сум у порядку закриття рахунків обліку доходів від іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом –

- А. 70 «Доходи від реалізації»
- В. 79 «Фінансові результати»
- С. 95 «Фінансові витрати»
- Д. 97 «Інші витрати»

19. Нарахування податку на прибуток від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності та відображення у складі фінансових результатів відображається в обліку наступними записами:

- А. Дт 981 Кт 642
- В. Дт 981 Кт 641
- С. Дт 981 Кт 643
- Д. Дт 981 Кт 644

20. Віднесено на фінансові результати операційної діяльності адміністративні витрати:

- А. Дт 791 Кт 92
- В. Дт 79 Кт 93
- С. Дт 981 Кт 644
- Д. Дт 79 Кт 94

Задачі:

№ 1. За договором покупець протягом 30 днів з дати отримання товару має заплатити 2400 грн., у т.ч. ПДВ – 400 грн. Якщо покупець здійснить оплату протягом 5 днів з моменту придбання товару, то йому буде надана знижка у розмірі 5% від вартості придбаного товару. Оплата після 5 перших днів, коли надається знижка, здійснюється у повному обсязі. Покупець оплату здійснив через 3 дні після отримання товару.

Визначити чистий дохід з урахуванням знижки та відобразити операції на рахунках.

№ 2. Виробниче об'єднання реалізувало продукцію по відпускній ціні на 22000 грн., фактична собівартість реалізованої продукції становить 12000 грн. Поза виробничі витрати по збуту становлять 1200 грн. Відобразити бухгалтерськими проводками господарські операції.

Література до розділу 7

1. Податковий кодекс України України URL:
<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV URL:
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02. 2013 р. № 73 URL:
<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290 URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> >
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. URL:<https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-16>
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL:
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

РОЗДІЛ 8

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА

8.1. Фінансова звітність підприємства: призначення, склад, якісні характеристики та терміни подання

Господарські операції, які щоденно здійснюються підприємствами, оформлюються первинними документами та відображаються в облікових регістрах. Для управління діяльністю підприємства, оцінки її результатів, виявлення резервів зростання обсягу виробництва та підвищення його економічної ефективності складається фінансова звітність.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [1].

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [1].

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів [2]:

- автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників; тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;
- безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;
- періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності;
- історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
- нарахування, згідно з яким доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів (грошей);
- повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;
- обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
- превалювання сутності над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

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

Згідно з чинним законодавством підприємства зобов'язані складати фінансову звітність на підставі даних бухгалтерського обліку. При цьому, вони ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України. На вимогу користувачів (фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень) фінансова звітність може бути додатково перерахована в іноземну валюту [2].

У НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» передбачено, що фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності [2].

Зокрема, у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наведено такі визначення [2]:

- баланс (звіт про фінансовий стан) – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал;
- звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід;
- звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів (грошей) протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності;
- звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду;
- примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

Суб'єкти підприємницької діяльності відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» повинні надавати:

- річну фінансову звітність: баланс (звіт про фінансовий стан), звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал і примітки до фінансової звітності [2].
- квартальну фінансову звітність: баланс (звіт про фінансовий стан), звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід).

Суб'єкти малого підприємництва складають лише спрощену форму річної звітності. Це:

- фінансова звітність малого підприємства (форми 1-м, 2-м);
- фінансова звітність мікропідприємства – 2024 (форми 1-мс, 2-мс).

Якісні характеристики фінансової звітності зазначено у розділі 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2]:

1. Інформація, яка наводиться у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та заінтересовані у сприйнятті цієї інформації.

2. Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

3. Фінансова звітність повинна бути достовірною (правдивою). Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною (правдивою), якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

4. Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

5. Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються підприємством, яке визначає її за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів.

Строки подання фінансової звітності (квартальної та річної) для всіх підприємств встановлені Кабінетом Міністрів України у Порядку подання фінансової звітності від 28.02.2000 р. № 419 (зі змінами) [7].

Терміни подання підприємствами фінансової звітності в межах, визначених у Порядку № 419, встановлює міністерство або інший орган виконавчої влади, до сфери управління якого належать підприємства, або органи місцевого самоврядування, які здійснюють управління майном підприємств комунальної власності [3]. Зокрема:

1. Датою подання фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної її передачі за належністю, а у разі надсилання її поштою - дата одержання адресатом звітності, зазначена на штампелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата [3].

2. Датою подання фінансової звітності в єдиному електронному форматі вважається дата одержання електронного повідомлення про одержання центром збору фінансової звітності такої фінансової звітності [3].

2. Датою подання фінансової звітності в електронному форматі для розпорядників бюджетних коштів та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування вважається дата одержання повідом [7].

Згідно з Порядком № 419 [3]:

1. Підприємства, які відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» належать до мікропідприємств, малих підприємств, непідприємницькі товариства крім тих, що зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності,

подають річну фінансову звітність органам, зазначеним у пункті 2 Порядку №419 (крім органів Казначейства), не пізніше 28 лютого року, що настає за звітним роком.

2. Підприємства, які відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність, подають органам державної статистики та податковим органам звіт про фінансовий стан (баланс) і звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід (звіт про фінансові результати), крім консолідованої фінансової звітності, у спосіб, визначений законодавством, за звітний рік не пізніше 28 лютого року, що настає за звітним роком, за I квартал, перше півріччя, дев'ять місяців – не пізніше 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом.

3. Підприємства, які для складення фінансової звітності застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність, складені на основі таксономії фінансової звітності, разом з відповідними аудиторськими звітами (якщо обов'язковий аудит фінансової звітності проводився на вимогу законодавства), подають до центру збору фінансової звітності не пізніше строків, передбачених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» для оприлюднення річної фінансової звітності, проміжну фінансову звітність (за I квартал, перше півріччя, дев'ять місяців) – не пізніше 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом.

4. Підприємства, які відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» належать до середніх підприємств, подають річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність органам, зазначеним у пункті 2 Порядку № 419 (крім органів Казначейства), не пізніше 1 червня року, що настає за звітним роком.

При підготовці річного звіту керівництво підприємства повинно усвідомлювати відповідальність за складений звіт. Якісно складений та своєчасно оприлюднений звіт – це один зі способів залучення інвесторів, постачальників і клієнтів. Керівництво повинно розглядати цей звіт не як чергову звітність перед ще одним контролюючим державним органом, а передусім, як звіт про результати діяльності перед власниками підприємства.

Інакше кажучи, фінансова звітність відображає результати управління та вміння керівництва ефективно використовувати наявні ресурси господарюючого суб'єкта.

Фінансова звітність підписується керівником (власником) підприємства або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку та бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства. У разі якщо бухгалтерський облік підприємства ведеться підприємством, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, фінансову звітність підписують керівник підприємства або уповноважена особа, а також керівник підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, або уповноважена ним особа. При цьому відповідальність

підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, визначається законом та договором про надання бухгалтерських послуг [2].

Фінансову звітність підприємства, що становить суспільний інтерес, підписують керівник або уповноважена особа у визначеному законодавством порядку та головний бухгалтер. Фінансова звітність недержавних пенсійних фондів та інститутів спільного інвестування підписується у порядку, передбаченому законодавством [2].

Відповідальність за своєчасне та у повному обсязі подання та оприлюднення фінансової звітності несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів [2].

8.2. Елементи фінансової звітності

Елементами фінансових звітів є: активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати. Ці елементи, в свою чергу, поділяються на окремі статті.

Виділяють критерії визнання елементів фінансових звітів.

Визнання – це процес опису, оцінки та включення до фінансового звіту певної статті.

Стаття – це елемент фінансового звіту, що відповідає певним критеріям.

У НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначено, що форма і склад статей фінансової звітності визначаються цим нормативним документом і наводяться у додатках 1 і 2 до цього Національного положення (стандарту) [2].

Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до цього Національного положення (стандарту), у разі якщо стаття відповідає таким критеріям [2]:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Показники про податок на прибуток, витрати і збитки, вирахування з доходу, вибуття коштів, зменшення складових власного капіталу наводяться в дужках.

До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів підприємства.

Порядок розкриття інформації за статтями балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал регламентовано Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013 р. №433 (зі змінами) [4].

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

У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства.

У випадках, передбачених нормативно-правовими актами, складається окремий баланс. Для складання окремого балансу дані первинних документів про господарські операції філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, виділених підприємством на окремий баланс, а також про господарські операції, які відповідно до законодавства підлягають відображенню в окремому балансі, заносяться до окремих (відкритих для цього відокремленого підрозділу або для відображення господарських операцій з певної діяльності підприємства) реєстрів бухгалтерського обліку. За даними окремих реєстрів бухгалтерського обліку складаються окремий баланс і відповідні форми фінансової звітності щодо зазначених господарських операцій. Показники окремого балансу і відповідних форм фінансової звітності включаються до балансу і відповідних форм фінансової звітності підприємства. Особливості складання окремого балансу спільної діяльності визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності. При складанні балансу та відповідних форм фінансової звітності підприємств з урахуванням показників окремого балансу та відповідних форм окремої фінансової звітності інформація про внутрішньогосподарські розрахунки (взаємні зобов'язання у рівній сумі) не наводиться [2].

Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу [4].

Актив відображається в балансі за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

Витрати на придбання та створення активу, який не може бути відображений в балансі, включаються до складу витрат звітного періоду.

Зобов'язання відображається у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни.

Важливо! У Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013 р. №433 (зі змінами) конкретизовано алгоритм заповнення балансу за статтями ативу та пасиву [4].

У звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період [2].

Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період.

У звіті про фінансові результати наводяться доходи і витрати, які відповідають критеріям, визначеним в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку [4].

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

Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період [4].

При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту [2].

Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та витрачання, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Якщо рух грошових коштів (грошей) у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми наводяться окремо у складі відповідних видів діяльності. Внутрішні зміни у складі грошових коштів (грошей) до звіту про рух грошових коштів не включаються. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до звіту про рух грошових коштів [2].

У звіті про рух грошових коштів, складеному за прямим методом, рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається за сумою надходжень від операційної діяльності та сумою витрачання на операційну діяльність грошових коштів за даними записів їх руху на рахунках бухгалтерського обліку [4].

У звіті про власний капітал розкривається інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду [2].

Метою складання звіту про власний капітал є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду [4].

У звіті про власний капітал розкривається інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У графах звіту про власний капітал, призначених для наведення складових власного капіталу, зазначаються показники, наведені у розділі I «Власний капітал» балансу» [2].

У консолідованому звіті про власний капітал також наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки [4].

Для забезпечення порівняльного аналізу інформації до річного звіту звіт про власний капітал підприємства додають звіт про власний капітал за попередній рік [4].

Важливо! Конкретизований порядок заповнення статей звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів та звіту про власний

капітал наведено за змістом Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013 р. №433 (у редакції від 02.02.2024 р.) [4].

8.3. Підготовка звітних даних до складання звітності та розкриття інформації у фінансовій звітності

Підготовка бухгалтерських даних до складання звітності починається з початку звітного року. З цією метою:

1. Розробляється методика узгодження даних аналітичного обліку з показниками звітності для забезпечення достовірності останньої.

Достовірність даних забезпечується шляхом:

- повного відображення за звітний період всіх господарських операцій;
- відповідності даних аналітичного обліку оборотам і залишкам синтетичного обліку на перше число кожного місяця;
- відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку показникам бухгалтерських звітів;
- відповідності основних показників різних форм звітності.

2. Складається графік роботи. Графік розроблюється головним бухгалтером та затверджується керівником.

2. Здійснюється низка контрольних заходів в IV кварталі звітного року з метою перевірки даних, які заносяться у форми річної звітності: проведення інструктивних зборів, інвентаризація активів та зобов'язань підприємства.

Важливо! У Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013 р. №433 (зі змінами) зазначено, що перед складанням річної фінансової звітності обов'язкове проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства [4].

Згідно з нормативним документом проведення інвентаризації також обов'язкове у разі [4]:

- передачі/повернення майна державного підприємства в оренду/з оренди, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства в акціонерне товариство;
- відчуження майна, що передано казенним підприємствам, державним комерційним підприємствам (їх об'єднанням), установам та організаціям, майна, переданого Національній академії наук та галузевим академіям наук у безстрокове безоплатне користування;
- зміни матеріально-відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
- встановлення фактів крадіжок або зловживань, зіпсуття цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів;
- пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;

- у разі переходу на складення фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності (на дату такого переходу);
- ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

Підприємства, які з дати початку тимчасової окупації мали місцезнаходження на території Автономної Республіки Крим та м. Севастополя, на тимчасово окупованій території у Донецькій та Луганській областях, території проведення антитерористичної операції та/або здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії РФ у Донецькій та Луганській областях, та підприємства, які мали (мають) місцезнаходження в районах проведення воєнних (бойових) дій у період дії воєнного стану, або підприємства, структурні підрозділи (відокремлене майно) яких розташовані на (в) таких територіях (районах), проводять інвентаризацію у разі можливості безпечного та безперешкодного доступу уповноважених осіб до активів, первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, в яких відображені зобов'язання та власний капітал підприємств [4].

У річній фінансовій звітності інформація про активи, до яких неможливо забезпечити безпечний та безперешкодний доступ, та зобов'язання і власний капітал, які не можуть бути документально підтверджені у зв'язку з відсутністю доступу до відповідних первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, відображається за даними бухгалтерського обліку [4]. При цьому, підприємства, зобов'язані провести інвентаризацію станом на перше число місяця, що настає за місяцем, в якому з'явилася можливість доступу до активів, первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, та відобразити результати інвентаризації у бухгалтерському обліку відповідного звітного періоду [4].

Керівники підприємств, у разі встановлення фактів викрадення (розкрадання), нестачі, знищення (псування) майна можуть прийняти рішення про проведення інвентаризації такого окремо визначеного майна на день встановлення таких фактів [4].

Порядок проведення інвентаризації визначається Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879 [5].

Доцільно вказати, що у розділі 4 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначено, що [2]:

1. Фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності складають підприємства, які відповідно до законодавства зобов'язані їх застосовувати, а також ті, які прийняли таке рішення (закріплене в обліковій політиці) самостійно.

2. У фінансовій звітності обов'язково наводиться інформація, розкриття якої вимагають національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку або міжнародні стандарти фінансової звітності та/або інші нормативно-правові акти Міністерства фінансів України з питань бухгалтерського обліку.

3. Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до фінансової звітності.

Згортання статей активів і зобов'язань, доходів і витрат є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

4. Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

- Назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстроване підприємство, адресу його офісу).
- Короткий опис основної діяльності підприємства.
- Назву підприємства, що контролює інші підприємства (материнське підприємство), а також назву фактичної контролюючої сторони, якщо вона має іншу назву.
- Середню кількість працівників підприємства протягом звітного періоду.
- Дату затвердження фінансової звітності.
- Повідомлення про складання фінансової звітності за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

5. Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, то причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності.

6. Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

- Принципів оцінки статей звітності.
- Методів обліку щодо окремих статей звітності.

7. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім зареєстрованого капіталу).

8. Акціонерні товариства наводять у примітках до фінансової звітності інформацію про:

8.1. Загальну суму активів, одержаних у ході передплати на акції, у такому розрізі:

- Сума грошей, внесених як плата за акції, із зазначенням кількості акцій.
- Вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій.

– Загальна сума іноземної валюти, внесеної як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в облік.

8.2. Акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями:

- Кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу.
- Номінальна вартість акції.
- Зміни протягом звітного періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу.
- Права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, у тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу.
- Акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам.
- Перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють.
- Кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному капіталі перевищують 5%.
- Акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, із зазначенням їх термінів і сум.

8.3. Накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями.

8.4. Суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені.

9. Усі інші підприємства наводять у примітках до фінансової звітності інформацію про:

- Розподіл часток зареєстрованого капіталу між власниками.
- Права, привілеї або обмеження щодо цих часток.
- Зміни у складі часток власників у зареєстрованому капіталі.

10. У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) інформація про:

- Склад грошових коштів (грошей).
- Склад статей звіту про рух грошових коштів «Інші надходження», «Інші платежі» та інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків.
- Наявність значних сум грошей, які є в наявності у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

11. У разі придбання або продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць протягом звітного періоду наводиться (розкривається) інформація про:

- Загальну їх вартість придбання або продажу.
- Частину їх загальної вартості, яка, відповідно, була сплачена або отримана грошима.
- Суму грошей у складі їх активів, що були придбані чи продані.
- Суму активів (крім грошей) і зобов'язань придбаного або проданого дочірнього підприємства та інших господарських одиниць у розрізі окремих статей.

12. У примітках до фінансової звітності інвестори наводять (розкривають) перелік господарських товариств, власну частку в їхньому

статутному капіталі та суму заборгованості за внесками до зазначених статутних капіталі.

Контрольні питання:

1. Дайте визначення поняттю «звітність», «фінансова звітність».
2. Яке призначення фінансової звітності?
3. Який порядок складання фінансової звітності?
4. Якими нормативними документами визначено терміни подання фінансової звітності?
5. Які Вимоги до складання фінансової звітності?

Тестові завдання для контролю знань:

1. Річна фінансова звітність складається:

- A. з двох форм звітності
- B. з чотирьох форм звітності
- C. з трьох форм звітності
- D. з п'яти форм звітності

2. Який із наведених етапів формування фінансової звітності є першим

- A. визначення залишків на балансових рахунках, формування Головної книги
- B. розкриття подій, що відбулись після дати балансу
- C. проведення інвентаризації активів і зобов'язань та відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку; заповнення звітних форм, перевірка узгодженості їх показників
- D. правильної відповіді немає

3. В якому розділі Звіту про власний капітал відображається спрямування прибутку до пайового капіталу

- A. коригування
- B. внески учасників
- C. розподіл прибутку
- D. вилучення капіталу

4. В якому розділі Звіту про власний капітал відображається безкоштовне одержання необоротних активів

- A. коригування
- C. вилучення капіталу
- B. внески учасників
- D. інші зміни в капіталі

5. В якому розділі Звіту про рух грошових коштів відображається сума сплачених дивідендів

- A. рух коштів у результаті операційної діяльності
- B. рух коштів у результаті інвестиційної діяльності
- C. рух коштів у результаті фінансової діяльності
- D. в жодному із перелічених розділів

6. Що з переліченого відносять до подій, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу і не вимагають коригування відповідних статей фінансової звітності

- A. переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про стійке зниження їхньої вартості дебітора підприємства, заборгованість якого раніше була визнана сумнівною
- B. серед переліченого вірної відповіді немає
- C. прийняття рішення щодо емісії цінних паперів
- D. виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності

7. Консолідована фінансова звітність складається, якщо

- A. контроль материнським підприємством над дочірнім є тимчасовим
- B. дочірнє підприємство неспроможне передавати засоби материнському підприємству
- C. дочірнє підприємство утримується виключно з ціллю його продажу в поточному році
- D. серед переліченого вірної відповіді немає

8. При консолідації фінансової звітності виключенню не підлягають

- A. балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в дочірні і частка материнського підприємства в капіталі дочірніх
- B. суми внутрішньо групових операцій і внутрішньо групових сальдо
- C. прибутки (збитки) дочірніх підприємств
- D. суми нереалізованих прибутків і збитків, що виникають в результаті внутрішньо групових операцій

9. Частка меншості в консолідованому балансі відображається у складі

- A. власного капіталу
- B. зобов'язань
- C. необоротних активів
- D. у описуваному рядку окремо від власного капіталу і зобов'язань

10. Показники річної фінансової звітності підприємства підлягають коригуванню при умові, якщо

- A. кумулятивний приріст інфляції менший 90%
- B. кумулятивний приріст інфляції рівний або більший 90%
- C. індекс інфляції на дату балансу більший 100%
- D. індекси інфляції за останні три роки мають тенденцію до збільшення

11. При коригуванні статей балансу на вплив інфляції активи, придбані на умовах відстрочення платежу без сплати відсотків

- A. не коригуються
- B. коригуються з використанням індексу інфляції на дату переоцінки
- C. коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату їх визнання
- D. коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату платежу

12. Яка з господарських операцій не впливає на валюту балансу

- A. відпущено матеріали на виробництво продукції
- B. отримано матеріали від постачальника
- C. видано заробітну плату працівникам

D. перераховано з поточного рахунку в банку різним кредиторам

12. На яку дату складається бухгалтерський баланс

A. на перше число періоду, наступного за звітним

B. з 3.01 по 31.12 звітного року

C. на будь-яку дату звітного періоду

D. на останню дату звітного періоду

13. У першому розділі пасиву балансу відображаються

A. власний капітал

B. зобов'язання

C. необоротні активи

D. оборотні активи

14. У першому розділі активу балансу відображаються

A. оборотні активи

B. оборотні й необоротні активи

C. необоротні активи

D. витрати майбутніх періодів

15. Визначити, яке з наведених тверджень є правильним

A. зобов'язання + капітал

B. активи = зобов'язання + капітал

C. активи = капітал

D. активи + капітал = зобов'язання

16. Для складання I розділу Активу балансу використовують рахунки

A. I класу Плану рахунків

B. I, II та III класів Плану рахунків

C. IV класу Плану рахунків

D. V класу Плану рахунків

17. Для складання II розділу Активу балансу використовують рахунки

A. I класу Плану рахунків

B. IV класу Плану рахунків

C. V класу Плану рахунків

D. II та III класів Плану рахунків

18. Для складання I розділу Пасиву балансу використовують рахунки

A. V класу Плану рахунків

B. I класу Плану рахунків

C. IV класу Плану рахунків

D. 1, II та III класів Плану рахунків

19. Бухгалтерський баланс підприємства - це

A. звіт про господарську діяльність підприємства

B. звіт про фінансовий стан підприємства

C. звіт про активи й зобов'язання

D. звіт про податки

20. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних

- A. оперативного обліку
- B. внутрішньогосподарського обліку
- C. податкового обліку
- D. бухгалтерського обліку

Задача:

№ 1. ТОВ «А», що здійснює реалізацію товарів через роздрібну мережу, на початок квітня 2024 року має в наявності товари, роздрібна вартість яких складає 1800000,00 грн., у тому числі торгова націнка – 450000,00 грн.

Протягом місяця були придбані товари за купівельною вартістю на суму 225000,00 грн., ПДВ – 45000,00 грн. Сплачені транспортні витрати з доставки товарів у сумі 1500,00 грн., ПДВ – 300,00 грн., витрати на проведення експертизи якості та сертифікації товару – 800,00 грн., ПДВ – 160,00 грн. Торгова націнка на придбаний товар становить 20 %.

За квітень було реалізовано за готівку товар за ціною продажу на суму 1507500,00 грн.

Необхідно: відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності ТОВ «А».

Література до розділу 8

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. №73. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
3. Порядок подання фінансової звітності, затверджений Постановою Кабінету міністрів України від 28.02.2000р. №419. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-п/ed20000228#Text>
4. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013р. № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>
5. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 2.09.1014 р. №879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Вікіпедія. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/>
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999р. №291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
3. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021
5. Міжнародний (стандарт) бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/929_015
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007р. № 2. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF07002.html
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. №73. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. №996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
10. Про національний банк України: Закон України від 20.05.1999 р. № 679-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679->
11. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06.07.1995р. №265/ 95-ВР. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр>
12. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 р. № 959-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12?find=1&text>
13. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. №356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text>
14. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. №88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
15. Про затвердження Інструкції про порядок відкриття та закриття рахунків користувачам надавачами платіжних послуг з обслуговування рахунків: Постанова Правління Національного банку України від 29.07.2022 р. №162. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0162500-22#n11>
16. Про затвердження типових форм з обліку та списання запасів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства

фінансів України від 13.12.2022р. №431. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1692-22#Text>

17. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013р. № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13>

18. Порядок визначення розміру збитку від розкрадань, нестач, псування матеріальних цінностей: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-п>

19. Порядок подання фінансової звітності, затверджений Постановою Кабінету міністрів України від 28.02.2000р. №419. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-п/ed20000228#Text>

20. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

21. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

22. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні від 29.12.2017р. №148 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17>

23. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. №92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0288-00>

24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.09.1999р. №242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0750-99>

25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999р. №237 зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000р. №20 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>

28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0860-99>

29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00>

30. Про затвердження Переліку типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування,

інших юридичних осіб, із зазначенням строків зберігання документів: наказ Міністерства фінансів України від 12.04.2012 р. №578/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0571-12#Text>

31. ПРАВЕКС БАНК. URL:

<https://www.pravex.com.ua/storage/editor/files/dlya-yuridichnikh-osib-rezidentiv.pdf>

Навчальне видання

*Шевченко Любов Ярославівна,
Шендригоренко Марина Трохимівна*

Фінансовий облік активів і пасивів

Навчальний посібник, 2-ге вид., допов. та оновл.

Маріупольський державний університет,
03037, пр. Повітрофлотський, 31 м. Київ,