

Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило,
С. Б. Ільїна, В. І. Кисла

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК: ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА

НАВЧАЛЬНО-ПРАКТИЧНИЙ ПОСІБНИК

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

Київ
«Центр учбової літератури»
2010

ББК 65.052я73
УДК 657(075.8)
Ф 59

*Гриф надано
Міністерством освіти і науки України
(Лист № 1.4/18-Г-410 від 20.02.2007)*

Рецензенти:

Валуєв Б. І. — доктор економічних наук, професор (Одеський державний економічний університет);
Макаренко П. М. — доктор економічних наук, професор (Дніпропетровський національний аграрний університет);
Доровський В. О. — доктор технічних наук, професор (Криворізька філія Європейського університету).

Авторський колектив:

Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна, В. І. Кисла, В. Н. Васьков, О. Ю. Прус, Т. С. Журба, І. В. Олініченко, Л. М. Губська, В. В. Тимофєєва.

Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: Навчально-практичний посібник /
Ф 59 Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна та ін. — К.: Центр учбової літератури, 2010. —
536 с.

ISBN 978-611-01-0041-0

Це повний методичний посібник з ведення бухгалтерського фінансового обліку на підприємствах України. У ньому систематизовано викладено організацію й методологію фінансового бухгалтерського обліку на підставі узагальнення роботи підприємств різних галузей.

У посібнику наведено численні ситуаційні приклади, які ілюструють конкретні господарські операції, а також питання для самоперевірки, тести для самоконтролю і практичні вправи для самостійної роботи. Матеріал ілюстрований таблицями, рисунками, схемами.

Рекомендується для студентів економічних ВНЗ, аспірантів, слухачів факультетів післядипломної освіти і курсів підвищення кваліфікації, бухгалтерів-практиків, викладачів вищих навчальних закладів.

ББК 65.052я732
УДК 657(075.8)

ISBN 978-611-01-0041-0

© Верхоглядова Н. І., Шило В. П.,
Ільїна С. Б. та ін., 2010
© Центр учбової літератури, 2010

ПЕРЕДМОВА

Реформування системи бухгалтерського обліку є невід'ємною складовою розвитку ринкових відносин в Україні, яка забезпечує всіх членів суспільства надійною, своєчасною та корисною інформацією про фінансово-господарську діяльність підприємств, організацій різних форм власності.

Прийнятий 16 липня 1999 року Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» відкриває шлях до перетворення бухгалтерського обліку в надійний та реальний інструмент управління. З прийняттям цього Закону підвищилися роль і значення міжнародних економічних відносин. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначає основні правові засади ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності для зовнішніх та внутрішніх користувачів з урахуванням загальноприйнятих у міжнародній практиці правил. Велику роль та значення набули Міжнародні Стандарти бухгалтерського обліку. Їх використання забезпечує зменшення ризику для кредиторів та інвесторів; зниження витрат кожної країни на розроблення власних стандартів; однозначне сприйняття фінансової звітності та зростання довіри до її показників у всьому світі; поглиблення міжнародної кооперації в галузі бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Важливим напрямом реформування бухгалтерського обліку в Україні є підготовка, перепідготовка та підвищення рівня кваліфікації бухгалтерських працівників. У зв'язку з цим одним із заходів, передбачених Програмою формування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженою Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року за №1706, є розробка і видання навчально-методичної літератури, яка висвітлює нову систему бухгалтерського обліку в Україні.

У посібнику викладено методику обліку активів, капіталу, зобов'язань господарських операцій і процесів.

Особливістю посібника є те, що його розділи доповнені практичними завданнями, вправами для самостійної роботи, які дають змогу краще зрозуміти і закріпити вивчену інформацію.

Сподіваємося, що посібник допоможе знайти шляхи вирішення проблем з бухгалтерського обліку й фінансової звітності і стане корисним у навчальному процесі та в діяльності бухгалтерів-практиків підприємств, установ, організацій.

РОЗДІЛ 1.

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Система бухгалтерського обліку покликана забезпечити спостереження, вимірювання, реєстрацію фактів господарської діяльності. Під господарською діяльністю розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. Господарська діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів та з метою одержання прибутку, є підприємництвом, а суб'єкти підприємництва — підприємцями. Господарська діяльність може здійснюватися і без мети одержання прибутку (некомерційна господарська діяльність).

Суб'єктами господарської діяльності є фізичні (громадяни) та юридичні (підприємства, організації, установи) особи, а саме :

- громадяни України, інших держав, не обмежені законом у правоздатності або дієздатності;
- юридичні особи всіх форм власності.

Юридичні особи — суб'єкти господарської діяльності є обліковими одиницями, які мають окрему систему бухгалтерського обліку та складають установлену законодавчо звітність.

Для забезпечення користувачів інформацією про господарську діяльність слід безперервно вести *бухгалтерський облік* із дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Бухгалтерський облік — це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. У системі бухгалтерського обліку підлягають відображенню окремі господарські операції.

Господарська операція — це дія або подія, яка спричинює зміни в структурі активів, зобов'язань та власному капіталі підприємства. Господарська операція призводить до змін у фінансовому стані підприємства.

Бухгалтерський облік ґрунтується на первинному спостереженні господарських операцій. Для збереження та передачі результати таких спостережень фіксуються на матеріальних носіях інформації, які називаються первинними документами.

Первинний документ — це письмовий документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує факт її здійснення.

Обліковий реєстр — це письмовий документ, який містить накопичені та згруповані за певними однорідними ознаками дані первинних документів. На підставі даних облікових реєстрів складається бухгалтерська звітність.

Бухгалтерська звітність — це звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб користувачів. Форми і зміст бухгалтерської звітності залежать від потреб її користувачів.

Фінансова звітність — це бухгалтерська звітність, яка містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться кожним підприємством.

План рахунків бухгалтерського обліку — це перелік бухгалтерських рахунків і схем реєстрації та групування на рахунках фактів господарсько-фінансової діяльності (господарських операцій) способом подвійного запису.

План рахунків бухгалтерського обліку структурно складається з дев'яти класів. Класи бухгалтерських рахунків мають конкретне призначення і забезпечують облік і накопичення економічної інформації для потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Рахунки класів від 0 «Позабалансові рахунки» до 7 «Доходи і результати діяльності» обов'язкові для всіх підприємств. Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» застосовуються підприємствами за вибором, крім суб'єктів малого підприємництва, а також організацій, діяльність яких некомерційна. Сальдо рахунків класів 1 «Необоротні активи» — 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» слугує для заповнення відповідних розділів активу Балансу, а сальдо рахунків класів 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань» — 6 «Поточні зобов'язання» — відповідних розділів пасиву Балансу. Дані синтетичного та аналітичного обліку про доходи і витрати, що знаходять своє відображення на рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності» і класу 9 «Витрати діяльності», слугують підґрунтям для заповнення Звіту про фінансові результати підприємства. Суб'єкти малого підприємництва і організації, що здійснюють некомерційну діяльність, можуть відкривати рахунки класу 8 «Витрати за елементами» і вести бухгалтерський облік з використанням тільки рахунків класу 8 «Витрати за елементами» чи також рахунків класу 9 «Витрати діяльності».

Структура Плану рахунків:

Клас 1. Необоротні активи.

Клас 2. Запаси.

Клас 3. Грошові кошти, розрахунки та інші активи.

Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань.

Клас 5. Довгострокові зобов'язання.

Клас 6. Поточні зобов'язання.

Клас 7. Доходи та результати діяльності.

Клас 8. Витрати за елементами.

Клас 9. Витрати діяльності.

Клас 0. Позабалансові рахунки.

На підприємствах на підставі Плану рахунків може складатися свій власний робочий план рахунків. У робочому плані рахунків, що застосовується на підприємстві, залежно від специфіки його діяльності субрахунки використовуються з урахуванням потреб управління, контролю, аналізу, звітності. Субрахунки на підприємстві можуть бути доповнені введенням нових субрахунків, але зі збереженням кодів субрахунків згідно з Планом рахунків.

Регулювання бухгалтерського обліку в Україні визначено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996- XIV від 16.07.1999 р. Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також

на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність згідно із законодавством України. Закон України № 996-XIV визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку й упорядкування бухгалтерської звітності в Україні.

Закон регулює зміни в бухгалтерському обліку, що викликані змінами у відносинах власності в суспільстві. Цим Законом визначено основні принципи бухгалтерського обліку і звітності (ст. 4 Закону):

1. *Обачність (завбачливість)* — використання методів оцінювання, що не дають можливості занижити оцінку зобов'язань та витрат і завищити оцінку прибутків і активів підприємства. Застосовувані в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності підприємства методи оцінювання повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат і завищенню оцінки активів і прибутків.

2. *Повне висвітлення* — фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, що спроможні вплинути на рішення, прийняті на їхній основі.

3. *Автономність* — кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена (відособлена) від його власника (власників). Особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатися в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності підприємства.

4. *Послідовність* — постійне (із року в рік) використання обраної облікової політики, зміна якої може обґрунтовано проводитися тільки на підставі національних облікових стандартів з обов'язковим розкриттям у звітності з поясненням.

5. *Безперервність* — оцінювання активів і зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з принципу, що його діяльність продовжуватиметься й далі.

6. *Нарахування і відповідності доходів і витрат* — для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для одержання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності в момент їхнього виникнення, незалежно від дати отримання і виплати грошових коштів.

7. *Превалювання (перевага, пріоритет)* сутності над формою — операції враховуються за їхньою суттю незалежно від юридичної форми.

8. *Історична (фактична) собівартість* — пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання.

9. *Єдиний грошовий вимірник* — вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці, тобто в національній валюті України.

10. *Періодичність* — можливість розподілу діяльності підприємства на періоди з метою упорядкування фінансової звітності.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, правильність і достовірність первинних документів, неушкодженість оброблених документів і реєстрів, форм звітності Законом покладена на власника (власників) або уповноважений орган (посадову особу), що здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства і статутних документів (п. 3 ст. 8 Закону).

Згідно із Законом на головного бухгалтера покладено такі обов'язки:

— забезпечувати дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних принципів і основ бухгалтерського обліку;

- забезпечувати упорядкування і надання у встановлені терміни фінансової звітності користувачам звітності, визначеним законодавством;
- здійснювати (організовувати) контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- брати участь в оформленні матеріалів про нестачі і крадіжки, відшкодування з винних осіб матеріальних збитків від нестач, крадіжок і псування активів підприємства;
- вести перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях.

З питань бухгалтерського обліку Закон установлює:

- мету ведення бухгалтерського обліку;
- визначення сутності бухгалтерського обліку;
- визначення управлінського обліку;
- визначення основних термінів, на яких базується бухгалтерський облік;
- принципи бухгалтерського обліку;
- порядок державного регулювання бухгалтерського обліку;
- порядок організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві;
- первинні облікові документи і реєстри бухгалтерського обліку.

З питань фінансової звітності Закон установлює:

- загальні вимоги до фінансової звітності;
- види фінансової звітності;
- валюту звітності;
- звітний період;
- надання і обнародування фінансової звітності;
- основні принципи фінансової звітності;
- контроль за дотриманням законодавства про бухгалтерський облік і фінансову звітність.

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

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

У сферах бухгалтерського обліку та фінансової звітності державну політику реалізують: Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державне казначейство України, міністерства і відомства.

Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку — це нормативний документ, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності щодо окремих об'єктів, що не суперечать міжнародним стандартам бухгалтерського обліку (МСБО).

Кабінет Міністрів України 28 жовтня 1998 року затвердив Програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів. Згідно з цією Програмою, найважливішим завданням реформи є «...створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить потрібною інформацією користувачів, передусім інвесторів».

Кожне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку включає:

- загальні положення, які пояснюють його мету, сферу застосування, визначення основних термінів;
- порядок здійснення обліку окремих об'єктів;
- порядок оцінювання та деталізації інформації про відповідні об'єкти у фінансовій звітності.

Порядок ведення та організації бухгалтерського обліку в банках віднесено до компетенції Національного банку України. Державному казначейству України надано повноваження щодо встановлення правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій у бюджетних установах. Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах своєї компетенції розробляють на базі національних Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування. Форми фінансової звітності погоджуються з Державним комітетом статистики України.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві залежить від:

- форми власності;
- організаційно-правової форми підприємства;
- характеру технологій;
- обсягів діяльності;
- чисельності персоналу тощо.

Статтю 8 Закону № 996 передбачено такий порядок організації бухгалтерського обліку:

1. Безупинне ведення бухгалтерського обліку з дня організації підприємства до його ліквідації. При цьому відповідальність за бухгалтерський облік операцій, пов'язаних із ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань, упорядкування ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладено на ліквідаційну комісію.

2. Самостійний вибір підприємством форми організації обліку у вигляді:

- введення в штат підприємства посади головного бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування для ведення обліку послугами фахівця з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює діяльність без створення юридичної особи;
- ведення обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою на договірних засадах;
- самостійного ведення обліку й упорядкування звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

3. Самостійний вибір підприємством облікової політики, тобто сукупності методів, принципів і процедур, використовуваних для упорядкування фінансової звітності.

Облікова політика — це сукупність принципів, методів, процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Визначення облікової політики означає вибір методів нарахування амортизації основних засобів, методів оцінювання запасів, методів розподілу накладних витрат тощо. Вибір вказаних вище методів можливий у випадку, коли П(С)БО надають таку можливість.

Під формою бухгалтерського обліку треба розуміти певну систему облікових реєстрів, порядку та способу реєстрації і узагальнення інформації в них.

Підприємства можуть застосовувати:

1. Ручну (меморіально-ордерну, журнально-ордерну, спрощену) форму організації обліку;
2. Автоматизовану форму обліку.

Суб'єкти малого підприємництва можуть застосовувати спрощену форму обліку і звітності. Підприємства самостійно розробляють систему і форми управлінського обліку і контролю господарських операцій.

Внутрішньогосподарський (управлінський облік) — це система оброблення та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Кожне підприємство має власну організаційну структуру. Організаційна структура визначається наявністю підрозділів підприємства. Підрозділи, що очолюються керівниками, мають назву центрів відповідальності.

Центр відповідальності — сфера (сегмент) діяльності, у межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він повинен контролювати.

Для забезпечення ефективної системи бухгалтерського обліку підприємства самостійно затверджують правила документообороту, визначають права та обов'язки працівників щодо підписування документів.

Документооборот — це рух документів на підприємстві з моменту їхнього отримання (створення) до завершення виконання (передачі в архів).

Документооборот має такі стадії:

- створення або одержання документів від інших підприємств;
- перевірка документів;
- оброблення документів;
- передача документів в архів.

Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції.

Реквізитами документа є ознаки та показники господарської операції, зафіксовані в документі.

Обов'язкові реквізити первинних документів:

- назва;
- дата і місце складання;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції;
- одиниці виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особисті підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції.

У випадках, установлених законодавством, бланки первинних документів можуть бути віднесені до бланків суворого обліку. До бланків суворого обліку, зокрема, належать:

- документи, що обслуговують грошовий обіг (чекові книжки, чеки, акредитиви, сертифікати якості, поліси страхування, ліцензії тощо);
- знаки поштової сплати (поштові марки, конверти з марками тощо);

- проїзні документи;
- документи, що засвідчують особу, подію, право, трудовий стаж, освіту тощо.

Бухгалтер зобов'язаний перевірити первинні документи, що надходять до бухгалтерії. Перевірені та прийняті до обліку первинні документи підлягають обробленню, яке включає:

- вираження натуральних показників у грошовому вимірнику;
- групування за певними ознаками;
- контирування, тобто проставляння рахунків бухгалтерського обліку, що кореспондують при здійсненні відповідної господарської операції.

Помилки в документах потрібно виправити за допомогою таких способів:

- червоного сторно (помилкова кореспонденція рахунків, сума операції завищена, сума операції записана двічі);
- доповнюючих записів (в облікових реєстрах не відображена сума операції, сума операції занижена);
- коректурного (не підбиті підсумки операцій, сума операції не відображена тощо).

За належне зберігання первинних документів, облікових реєстрів, форм бухгалтерської і фінансової звітності протягом установленого терміну, але не менше трьох років, несе відповідальність керівник підприємства.

Терміни зберігання первинних документів, облікових реєстрів і бухгалтерських звітів в архіві підприємств визначаються згідно з Переліком типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств, із зазначенням термінів зберігання документів, затвердженим наказом Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України від 20.07.1998 р. за № 41. При завершенні термінів зберігання документи підлягають знищенню, за винятком тих, які підлягають передачі до Національного архівного фонду. Про знищення документів складається акт, який схвалює постійно діюча комісія підприємства та затверджує керівник.

Видача первинних документів, облікових реєстрів, звітів з бухгалтерії та з архіву працівникам інших структурних підрозділів може здійснюватися тільки з дозволу головного бухгалтера.

Первинні документи, реєстри обліку, форми звітності можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішеннями відповідних органів (прокуратури, судів, органів дізнання, попереднього слідства, контрольно-ревізійної та податкової служб тощо). Вилучення документів оформлюється протоколом, копія якого вручається під розписку відповідній посадовій особі підприємства. При цьому складається реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати вилучення. У разі повернення вказаними вище органами відповідних документів такі документи приймаються під розписку посадовою особою підприємства.

Керівник підприємства зобов'язаний письмово повідомити правоохоронним органам у випадках пропажі або знищення документів. У такому випадку повинна бути призначена комісія для встановлення переліку відсутніх документів та встановлення причин їхньої пропажі. Для участі в роботі комісії запрошуються представники слідчих органів, державного пожежного нагляду. Результати роботи комісії оформлюються актом, який затверджує керівник підприємства. Копія акта подається вищестоящій організації, державній податковій інспекції, місцевим фінансовим органам.

РОЗДІЛ 2.

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Мета вивчення розділу: закріпити в студентів основні методологічні підходи з організації та ведення обліку операцій з основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами на підприємствах України.

Після вивчення розділу студенти повинні знати:

- економічний зміст і характеристику основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- класифікацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- порядок визнання та оцінювання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- типові форми первинних документів з обліку руху основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- характеристику рахунків та субрахунків обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- економічний зміст зносу та амортизації, порядок і методи нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- порядок проведення переоцінювання основних засобів;
- особливості організації і проведення інвентаризації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- порядок розкриття інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи у звітності.

Студенти повинні вміти:

- складати бухгалтерські проведення з обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- заповнювати первинні документи, за допомогою яких оформлюється рух основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- нараховувати амортизацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- відображати інформацію про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи у звітності.

Основні терміни

Амортизація — це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів упродовж терміну їхнього корисного використання.

Вартість, яка амортизується, — первинна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їхньої ліквідаційної вартості.

Група основних засобів — сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання основних засобів.

Знос основних засобів — це сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Необоротні активи — це активи, призначені для використання протягом періоду більше одного року.

Подібні об'єкти — це об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливую вартість.

Термін корисного використання (експлуатації) — очікуваний період, упродовж якого необоротні активи використовуватиме підприємство або з їх використанням буде виготовлено очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

2.1. Економічний зміст і характеристика необоротних матеріальних активів

Необоротні матеріальні активи і насамперед основні засоби є матеріальною основою (базою) будь-якої підприємницької діяльності. Без основних засобів (власних або орендованих) не може відбуватися жодного господарського процесу.

В економічній теорії під основними засобами розуміють засоби праці, які використовуються (експлуатуються) впродовж тривалого часу, при цьому зберігаючи свою первісну фізичну форму, і переносять свою вартість на вироблений продукт частинами, протягом декількох виробничих циклів внаслідок фізичного та морального зносу. Засоби праці — це те, за допомогою чого працівник діє на предмет праці з метою одержання результату. В бухгалтерському обліку засоби праці виділенні в окремий об'єкт обліку, який одержав назву «основні засоби підприємства».

Основні засоби — це грошові кошти, інвестовані в основні фонди виробничого і невиробничого призначення. В момент придбання основних фондів і прийняття їх на баланс підприємства величина основних засобів збігається з вартістю основних фондів. У подальшому, під час використання основних фондів у виробничому процесі, їхня вартість роздвоюється: одна її частина дорівнює зносу, переноситься на готову продукцію, а друга відображає залишкову вартість діючих основних фондів. При цьому в бухгалтерському обліку використовується термін «основні засоби», а для цілей оподаткування — термін «основні фонди».

Економічна сутність основних засобів визначається в Положенні бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі — П(С)БО 7). Сутність основних фондів визначається в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» (далі — Закон про оподаткування прибутку).

П(С)БО 7 визначає основні засоби як матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і надання послуг, надання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей та які, як очікується, використовуватимуться протягом більше ніж одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Згідно зі ст. 8 Закону про оподаткування прибутку, основні фонди — це матеріальні цінності вартістю більше ніж 1000 грн за одиницю, які використовуються в господарській діяльності платника податку протягом періоду, що перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, і вартість яких поступово зменшується у зв'язку з матеріальним і фізичним зносом.

Для визначення об'єкта основних засобів П(С)БО 7 не передбачає використання цінового критерію. Практично єдиним об'єднуючим критерієм між вітчизняними законодавством і П(С)БО є термін використання — більше одного року.

Таким чином, для віднесення матеріального об'єкта до основних засобів і основних фондів він повинен відповідати таким критеріям:

- 1) бути активом;
- 2) використовуватися для строго визначених цілей;
- 3) мати термін використання (експлуатації) більше ніж 365 днів.

Вартісний фактор при віднесенні цінностей до основних засобів не беруться до уваги. Згідно з П(С)БО 7, право встановлення вартісного критерію для розмежування об'єктів між основними засобами й іншими необоротними матеріальними активами надається підприємствам. І дуже важливо, щоб цей момент одержав відображення в обліковій політиці підприємства.

Як і будь-який актив, основні засоби відображаються в балансі підприємства, якщо додержуються дві умови:

- існує ймовірність одержання економічних вигод від його використання;
- оцінка основного засобу може бути достовірно визначена.

Відносно ймовірності одержання економічних вигод підприємство має визначити цілі використання основного засобу. Виходячи з визначення основних засобів, такими цілями є:

- 1) використання основного засобу в процесі постачання товарів, виконання робіт і надання послуг;
- 2) використання основного засобу для надання в оренду іншим особам;
- 3) використання основного засобу для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій;

Можливі чотири шляхи отримання вигод на підприємстві:

- 1) використання окремо або разом з іншими активами у виробництві продукції, товарів, наданні послуг, які призначені для реалізації підприємством;
- 2) продаж, обмін на інші активи, у тому числі за грошові кошти;
- 3) використання для погашення кредиторської заборгованості;
- 4) розподіл між власниками підприємства.

У зарубіжній обліковій практиці поняття «необоротні активи» позначається різними термінами: постійні активи, споруди та обладнання, матеріальні постійні активи тощо. Так, у Швейцарії необоротні активи в активі балансу об'єднанні в одну групу — основні засоби; в Росії — позаоборотні активи, які включають нематеріальні активи, основні засоби та доходні вкладення в матеріальні цінності; в Німеччині — основний капітал та фінансові активи; в Естонії — основне майно (довгострокові фінансові інвестиції, матеріальне основне і нематеріальне майно); в Єгипті — основний (основні засоби), моральний (нематеріальні активи) та ресурсний капітал (природні багатства). В країнах англо-американської системи обліку — це довгострокові активи, що об'єднують основні засоби або власність, будівлі та обладнання, нематеріальні активи, витрати майбутніх періодів, інвестиції і фонди та інші непоточні (позаоборотні) активи.

У США окремим розділом в активі балансу відображаються довгострокові активи, до яких належать основні засоби, нематеріальні активи, інвестиції, фонди та інші активи. Наприклад, відповідно до загальних положень бухгалтерського обліку

США, у балансовому звіті в частині основних засобів необхідно відображати такі показники:

- баланси основних видів активів, які підлягають амортизації, залежно від їхнього характеру або призначення;
- накопичену амортизацію за основними видами активів або в сукупності;
- опис методів нарахування амортизації.

У Великобританії та Австралії всі необоротні активи в балансі представлені в розділі основного капіталу, який складається з нематеріальних, матеріальних активів та інвестицій.

У Польщі необоротні активи в балансі підприємства представлені у вигляді позаоборотних активів, які поділяються на матеріальні і нематеріальні. До матеріальних належать споруди, будівлі, механізми і обладнання, транспортні засоби, худоба тощо. Очікуваний термін їхнього корисного використання повинен бути більший одного року. Ці активи використовує саме підприємство або, на договірних засадах, — інше підприємство (поточна оренда тощо). До цієї групи також належить майно, яке не є власністю підприємства (фінансова оренда), але за яким, відповідно до податкового законодавства, орендар зобов'язаний нараховувати знос.

У зв'язку з тим, що у Франції існує п'ять основних типів балансу, які використовуються в системі економічного аналізу різного роду діяльності, назва групи необоротних активів, а відповідно і їхній склад, дуже змінюються.

Так, при побудові ліквідного (майнового радикального) балансу всі активи поділяються на нематеріальні та матеріальні, виходячи з їхньої ліквідної вартості. Те саме характерно і для майнового (лояльного) балансу. У функціональному балансі, який на сьогодні у Франції є предметом дискусії теоретиків та практиків, усе майно, яким розпоряджається підприємство тривалий період, обліковується незалежно від того, чи є воно його власністю. При цьому відображення в балансі активів не залежить від природи їхнього походження — матеріальна вона чи ні.

Отже, як бачимо, в більшості країн необоротні активи можна розподілити на такі загальні групи: матеріальні дострокові активи; нематеріальні дострокові активи; довгострокові фінансові інвестиції.

В окремих країнах (зокрема, в США) в окрему групу виділяють і природні ресурси у зв'язку з їхніми особливими ознаками.

Відповідно до Концептуальної основи міжнародних стандартів фінансової звітності (далі — МСФЗ) будь-який актив для відображення в обліку повинен відповідати таким критеріям:

- 1) приносити в майбутньому вигоду підприємству;
- 2) його вартість можливо достовірно визначити.

Крім зазначених, основні засоби повинні відповідати ще декільком критеріям. Зокрема, згідно з п. 6 МСФЗ 16 «Основні засоби», основні засоби — це матеріальні активи, які:

а) утримує підприємство для використання у виробництві або постачанні товарів і наданні послуг, для надання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей;

б) будуть використані, як очікується, більше одного року.

Названі критерії до визнання основних засобів аналогічні майже в усіх країнах. В окремих країнах виділяють також вартісний критерій.

2.2. Класифікація основних засобів та інших необоротних активів

Необхідною умовою правильного обліку і планування відновлення основних фондів підприємства є їх класифікація (групування) за важливими ознаками. Ознаки можуть бути різними і залежати від мети, для яких виконується класифікація або формується група.

Основні засоби класифікуються за натурально-речовою ознакою та обліковуються за групами для цілей бухгалтерського обліку. Під групою основних засобів розуміється сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням, умовами використання необоротних матеріальних активів.

Перелік груп основних засобів установлює п. 5 П(С)БО 7. Для кожної групи в плані рахунків передбачені рахунки другого порядку (субрахунки).

Облік основних засобів виконується на синтетичних рахунках 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Перелік облікових груп основних засобів і відповідних їм субрахунків наведені в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Групи основних засобів

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)	
Код	Назва	Код	Назва
10	Основні засоби	100	Інвестиційна нерухомість
		101	Земельні ділянки
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель
		103	Будинки, споруди, передавальні пристрої
		104	Машини та обладнання
		105	Транспортні засоби
		106	Інструменти, прилади та інвентар
		107	Тварини
		108	Багаторічні насадження
		109	Інші основні засоби
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди
		114	Природні ресурси
		115	Інвентарна тара
		116	Предмети прокату
		117	Інші необоротні матеріальні активи

2.2.1. Земельні ділянки

Облік земельних ділянок ведеться на субрахунку 101. Поняття «земельна ділянка» законодавством не визначено. Згідно із Земельним кодексом України, всі землі за цільовим призначенням розподіляються на:

- 1) землі сільськогосподарського призначення;
- 2) землі населених пунктів (міст, селищ міського типу та сільських населених пунктів);

- 3) землі промисловості, транспорту, зв'язку, оборони;
- 4) землі природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного та історико-культурного призначення;
- 5) землі лісового фонду;
- 6) землі водного фонду.

У бухгалтерському обліку земельні ділянки визначаються активами, обліковуються у складі основних засобів, але не амортизуються згідно з п. 22 П(С)БО 7. Для більш детального обліку землі можна використовувати приблизний план субрахунків третього порядку.

— Землі, які перебувають у власності підприємства:

10111 Рілля.

10112 Землі під багаторічними насадженнями.

10113 Сіножаті.

10114 Пасовища.

10115 Ліси.

10116 Земельні ділянки несільськогосподарського призначення.

— Землі, які орендовані у держави:

10121 Рілля.

10122 Землі під багаторічними насадженнями.

10123 Сіножаті.

10124 Пасовища.

10125 Ліси.

10126 Земельні ділянки несільськогосподарського призначення.

Аналітичний облік земельних ділянок ведеться за кожною ділянкою.

2.2.2. Капітальні витрати на поліпшення земель

Облік капітальних витрат на поліпшення земель ведеться на субрахунку 102. На відміну від вартості землі, капітальні витрати на поліпшення земель амортизуються згідно з п. 22 П(С)БО 7.

До таких витрат належать витрати на висушувальні, іригаційні роботи, протиерозійні заходи (зміна рельєфу ґрунту, терасування). Враховуючи це, можна використовувати субрахунки третього порядку:

10201 Осушувальні роботи.

10202 Іригаційні роботи (штучне зрошення).

10203 Терасування.

10204 Зміна рельєфу ґрунту.

10205 Інші капітальні витрати на поліпшення земель.

Аналітичний облік витрат ведеться за видами витрат.

2.2.3. Будівлі та споруди

До будівель належать архітектурно-будівельні об'єкти, призначенням яких є створення умов (захист від атмосферних явищ) для праці, проживання, обслуговування населення і зберігання матеріальних цінностей.

Інвентарним об'єктом за вказаною групою є кожний окремих будинок, який має у якості конструктивних основних частин стіни і дах. Якщо будинки стоять разом та мають спільну стіну, але кожний із них являє собою самостійне конструктивне ціле, вони вважаються окремими інвентарними об'єктами.

Надвірні забудови, огорожа та інші надвірні споруди, які обслуговують будинок, обліковуються як один інвентарний об'єкт. Якщо ці забудови і споруди обслуговують дві і більше будівлі, вони вважаються самостійними інвентарними об'єктами і належать, відповідно, до групи «будинки» або «споруди».

Зовнішні прибудови до будівлі, які мають самостійне господарське призначення, а також капітальні надвірні будівлі у вигляді складів, гаражів, є самостійними інвентарними об'єктами.

До складу будинку зараховуються всі комунікації всередині будинку, необхідні для його експлуатації. До них належать:

- система опалення всередині будинку;
- внутрішня мережа водопроводів, газопроводів і каналізації з усіма прибудовами;
- внутрішня мережа силової та освітлювальної електропроводки з усією освітлювальною арматурою;
- внутрішні телефонні і сигналізаційні мережі, вентиляційні пристрої, ліфти.

До групи «споруди» належать інженерно-будівельні об'єкти, призначенням яких є створення умов, необхідних для здійснення процесу виробництва або забезпечення досягнення невиробничих цілей шляхом виконання тих чи інших технічних функцій, що не пов'язані зі зміною предмета праці.

Принцип розмежування будівель і споруд досить умовний і ніде нормативно не визначений. У юридичній практиці використовується «принцип прив'язки до землі». Якщо об'єкт, що має у якості конструктивних основних частин стіни і дах, не можна перемістити, не зруйнувавши його, то він належить до класу «будівлі». Якщо ж його перемістити дуже складно, але можливо, то він є «спорудою». Наприклад, гаражі можуть бути і будівлею і спорудою, залежно від матеріалу їх виготовлення (будівництва). Цегляні гаражі є будівлями, а металеві — спорудами.

Інвентарним об'єктом за цією групою вважається кожна окрема споруда з усіма прибудовами, що становлять з нею одне ціле, наприклад: резервуар (включаючи фундамент, арматуру, гарнітуру, пристрій підігріву); шогла прожекторна (включаючи фундамент, опору, мережу електропроводки з усією освітлювальною арматурою); дорога, естакада; канатна дорога; тунель; міст; ангари, модулі; гаражі; кіоски і т.п.

Спорудами вважаються також передавальні пристрої, до яких відносяться: пристрої для передачі електричної, теплової і механічної енергії, рідких або газоподібних речовин від об'єкта до об'єкта.

Передавальними пристроями є:

- лінії електропередачі;
- лінії зв'язку (сигналізації, телевізійні, радіо, телеграфні, телефонні, кабельного телебачення, кабельного Інтернету та ін.);
- трансмісії і трубопроводи з усіма проміжними пристроями, необхідними для трансформації (перетворення) і передачі енергії, переміщення трубопроводами рідких і газоподібних речовин.

Інвентарним об'єктом по електричних лініях вважається лінія від розподільного пристрою електростанції (підстанції) або від клем генераторів до розподільних підстанцій і від підстанцій до фідерних та інших службових приміщень.

Самостійними інвентарними об'єктами вважаються трубопроводи, що не є частиною якої-небудь машини, будинку або споруди, але які мають самостійне призначення. Так, теплофікаційний трубопровід від бойлера до будинку споживача має самостійне значення, а вхідний трубопровід і трубопровід системи опалення входить до складу будинку.

Необхідність окремого обліку структурних компонентів будинків зумовлена тим, що при перебудові, поліпшенні або переобладнанні будинків і приміщень їхні різні частини мають різний термін корисного використання (експлуатації).

Окремими структурними компонентами на субрахунку 103 вважаються: електропроводка; лінії зв'язку, в тому числі комп'ютерні; трубопроводи і трубопровідна арматура — вентиля, крани, засувки; зовнішні і внутрішні двері; віконні рами (склопакети); покрівля. На субрахунку 103 перебувають також житлові будинки, але в тому випадку, якщо їх визнано активами.

Підприємство самостійно визначає класифікаційний принцип внутрішнього обліку. Доцільною є класифікація будинків і споруд за рахунками, на які відноситься їх амортизація (23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати за збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»), з подальшою деталізацією за характером об'єктів. Ця класифікація відповідає Інструкції про використання Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій України, затвердженій наказом Міністерством фінансів України від 30.11.1999 року за № 291 (далі Інструкція № 291):

1031 Будівлі.

1032 Склади.

1033 Будівлі адміністративні.

1034 Будівлі соціально-культурного призначення.

1035 Будинки житлові.

1036 Споруди.

1037 Передавальні пристрої.

1038 Надвірні будівлі.

1039 Структурні компоненти будинків.

Детальніший облік підприємство веде самостійно, виходячи з принципу виробничого ув'язування. Аналітичний облік будинків ведеться за кожною будівлею.

2.2.4. Машини та обладнання

Машини — це технічні пристрої, за допомогою яких при виконанні визначених операцій технологічного процесу здійснюється безпосередній вплив на предмет праці, в результаті чого відбувається перетворення енергії, матеріалів, сировини та інших матеріальних ресурсів. У цьому призначенні цей термін сприймається досить однозначно і не потребує будь-яких уточнень.

До групи «обладнання» належать пристрої, що виробляють або перетворюють енергію і використовуються для впливу електричною, тепловою, хімічною та іншою енергією на матеріали.

Інвентарним об'єктом по групі «обладнання» є кожна окрема (у тому числі не віднесена до розглянутих раніше інвентарних об'єктів) машина (апарат, агрегат, установка, прилад), включаючи пристосування і приналежності, які входять до її складу, стаціонарно встановлені прилади, інструменти, електроустаткування, в тому числі пристрої для її підключення до мережі енергопостачання, а також індивідуальне оголодження і фундамент (якщо об'єкт змонтований на окремому фундаменті, що не належить до групи «будівлі»).

При віднесенні інвентарних об'єктів до тієї або іншої групи необхідно брати до уваги те що, крім конструктивних ознак, основним (переважним) є призначення устаткування. Наприклад, до групи «енергетичного (силового) устаткування» належать пристрої, що виробляють або перетворюють теплову й електричну енергію, а також машини-двигуни, що перетворюють будь-якого виду енергію (води, вітру, теплову, електричну та ін.) на механічну, тобто на енергію руху. Для обліку машин і устаткування використовується субрахунок 104 «Машини й обладнання».

Кожне підприємство залежно від галузевої приналежності розробляє і затверджує свій план субрахунків. Наприклад, у юридичній, аудиторській, консультаційній фірмах до обладнання можуть бути віднесені комп'ютери, обчислювальна техніка, засоби зв'язку. Облік засобів зв'язку може також вестися на рахунку 109 «Інші основні засоби», що зумовлено обліковою політикою підприємства. Детальніший облік машин і обладнання ведеться за місцем їхнього розташування (у цехах, підрозділах).

2.2.5. Транспортні засоби

Існує такий перелік транспортних засобів:

- Автомобільний транспорт. Крім автомобілів, автобусів і тролейбусів до автотранспорту належать корпуси і причепи автомобілів (у т.ч. контейнери), устаткування автомобільне, автофургони, тягачі, самоскиди, автокрани, автобурові.
- Судна. Крім різних видів безпосередньо суден (пасажирських, військових і тощо), до суден також належать платформи морські, конструкції плавучі (коффердами, плоти, баки, цистерни, буї, бакени);
- Залізничний транспорт. Крім локомотивів, вагонів залізничного транспорту, до його складу також відносять вузли і деталі до залізничних і трамвайних локомотивів та рухомого складу, устаткування і матеріали для доріг, включаючи кріпильні вироби й арматуру, устаткування механічне (електромеханічне), сигналізації і забезпечення безпеки і керування рухом.
- Апарати. Літальні повітряні і літальні космічні апарати. До них належать устаткування злітно-посадочне, тренажери авіаційні наземні для цивільної і транспортної авіації, планери, аеростати, дельтаплани, вертольоти, літаки, ракетно-носії, супутники, засоби забезпечення польотів космічних апаратів наземні.
- Веломототранспорт. До веломототранспорту відносять мотоцикли, мотовелосипеди, мопеди, коляски інвалідні, устаткування для мотоциклів і велосипедів.
- Електричний транспорт і автотранспорт виробничий шляховий безрейковий, електровантажник, автовантажувач.

Підприємство самостійно розробляє план субрахунків третього порядку залежно від конкретних особливостей парку транспортних засобів. При цьому транспорт групують за такими показниками:

- вид транспорту (автомобіль, мотоцикл, літак);
- об'єм циліндрів двигуна (до 1000 см³; 1000–1500 см³ і т.п.);
- вантажопідйомність (до 3,5 т; 3,5 – 5 т і т.п.);
- маса (до 3500 кг, понад 3500 кг);
- призначення (вантажний, легковий, пасажирський);
- розташування (місце розташування гаражів, доків, ангарів);
- хронологія (рік випуску – зручно для таксопарків);
- підрозділ (машина адміністрації, бухгалтерії, відділу збуту).

Облік транспортних засобів ведеться за кожним об'єктом (транспортним засобом).

2.2.6. Інструменти, прилади та інвентар

Під приладами розуміють засоби виміру, аналізу, оброблення і обчислення інформації, пристрої регулювання, автоматичні й автоматизовані системи керування.

Інвентарем називають сукупність різних предметів господарського побуту і виробничого призначення.

Інструментами є знаряддя ручної праці або виконавчий механізм машини для виробництва різних робіт.

Інструмент поділяється на такий:

- що ріже (різець, свердло, фреза й ін.);
- що давить (штамп, накатка);
- що шліфує (шліфувальне коло, шліфувальний брусок);
- ударний (молоток, зубило, пробійник);
- кріпильно-затискний (затискний патрон верстатів, різцева державка, різці, тиски);
- вимірювальний;
- медичний;
- інший інструмент.

Відповідно до інструкції № 291 пропонується такий план субрахунків третього порядку за субрахунком 106 «Інструменти, прилади й інвентар»:

Прилади

106 11 Засоби виміру.

106 12 Пристрої регулювання.

106 13 Електронні прилади.

106 14 Комп'ютери.

106 15 Офісна техніка.

106 19 Інші прилади.

До приладів можуть бути віднесені засоби обчислювальної техніки (комп'ютери).

Інструмент

106 21 Ручної праці (механічний та електричний).

106 22 Механізми (свердла).

106 23 Вимірювальний інструмент.

106 24 Медичний інструмент.

106 25 Годинники і хронометри.

106 29 Інший інструмент.

Інвентар

106 31 Офісні меблі.

106 32 Друкарські машинки.

106 33 Холодильники, кондиціонери, вентилятори, телевізори і т.п.

106 39 Інший інвентар.

Аналітичний облік ведеться за кожним предметом або групою однорідних предметів, що надійшли одночасно і мають однакову вартість.

На субрахунку 109 «Інші основні засоби» підприємства ведуть облік основних засобів, які не обліковуються на інших субрахунках рахунка 10 «Основні засоби». У своїй обліковій політиці підприємства самостійно вибирають, які об'єкти враховувати на субрахунку 109. Наприклад, тут можна вести облік меблів, офісного устаткування, інформаційних систем, а також побутових електромеханічних приладів та інструментів (холодильників, вентиляторів й ін.). У цьому контексті чіткої межі між субрахунками 106 «Інструменти, прилади, інвентар» і 109 «Інші основні засоби» немає, підприємство може враховувати інші основні засоби за своїм розсудом. Підприємство самостійно встановлює принцип класифікації інших основних засобів і відповідні субрахунки третього порядку. Аналітичний облік ведеться за кожним основним засобом.

2.2.7. Бібліотечні фонди

Бібліотечні фонди складаються із книг, журналів, підшивок газет, які знаходяться в технічній бібліотеці підприємства і в технічному архіві. Не належать до основних засобів витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності та передплати спеціалізованих періодичних видань.

Бібліотечні фонди класифікують за характером видання і за тематикою.

Наводимо приблизний план субрахунків третього порядку до рахунку 111 «Бібліотечні фонди», який розроблено згідно з Інструкцією № 291. Ознак X означає тематичний шифр.

1110X Книги.

1111X Брошури.

1112X Спеціалізовані технічні видання.

1113X Картографічні видання.

1114X Образотворче видання.

1115X Офіційно-документальне видання.

1116X Кіно-, фотодокументи.

1117X Документи на компакт-дисках.

1118X Інші документи.

Аналітичний облік бібліотечних фондів ведеться за тематичним, алфавітним або лінгвістичним принципом.

2.2.8. Інвентарна тара

Інвентарною тарою називають необоротну тару, яка не передається разом з продукцією. Облік інвентарної тари ведеться на окремому субрахунку 115 «Інвентарна тара».

Інвентарна тара може використовуватись для внутрішньозаводського переміщення вантажів, а також для доставки продукції (товарів) покупцям. При цьому вона зберігає своє основне призначення: не передається споживачам, а залишається на балансі підприємства із терміном використання більше одного року. Приблизний план субрахунків третього порядку до субрахунка 115 розроблено згідно з Інструкцією № 291:

- 11501 Цистерни.
- 11502 Баки.
- 11503 Бочки.
- 11504 Каністри.
- 11505 Балони.
- 11506 Ящики.
- 11507 Котушки.
- 11508 Контейнери.
- 11509 Мішки.
- 11510 Спеціальні пакети.
- 11511 Інші види тари.

Облік тари ведеться у натурально-вартісних показниках за кожним об'єктом з групуванням за видами тари.

2.2.9. Предмети прокату

Предметами прокату називаються основні засоби, які передаються громадянам у платне використання на певний термін. Предмети прокату обліковуються на субрахунку 116 «Предмети прокату». План субрахунків третього порядку до субрахунку 116 розроблено згідно з інструкцією № 291:

- 11601 Автомобілі.
- 11602 Водний транспорт.
- 11603 Інший транспорт.
- 11604 Побутова техніка.
- 11605 Спортивний інвентар.
- 11606 Предмети розкоші.
- 11607 Одяг.
- 11608 Інші предмети прокату.

Аналітичний облік ведеться за кожним об'єктом.

Вартість незавершених капітальних інвестицій не є об'єктом амортизації. До цього об'єкта не треба застосовувати облікових процедур, пов'язаних з амортизацією: визначати строк корисного використання, установлювати ліквідаційну вартість та ін.

Для цілей розрахунку оподаткування прибутку основні засоби поділяються на чотири групи (до 1 січня 2003 року було три):

- *група 1*: будівлі, споруди, їхні структурні компоненти і передавальні пристрої, у тому числі житлові будинки та їхні частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі;
- *група 2*: автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, пристрої до нього;
- *група 3*: будь-які інші основні фонди, не зараховані до групи 1, 2 і 4;

- група 4: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, їхнє програмне забезпечення, пов'язані з ними засоби друку інформації, інші інформаційні системи, телефони (у тому числі сотові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних предметів.

Таке групування виконане з метою уніфікації процесу нарахування амортизації для податкового обліку. Чим більший термін використання об'єктів основних фондів певної групи, тим менша норма амортизації.

2.3. Види оцінок основних засобів та їх характеристика

Облік основних засобів здійснюється в натуральних і вартісних показниках. При оцінюванні основних засобів у натуральній формі встановлюється кількість машин, їхня продуктивність, потужність, розмір виробничих площ. Кожний об'єкт основних засобів обчислюється в натуральних одиницях, які характеризують певні його параметри. Ці дані використовуються для розрахунку виробничих потужностей підприємств і галузей економіки, визначення речового складу основних засобів, встановлення шляхів більш раціонального їх використання, складання балансу обладнання, визначення технічного стану основних засобів.

Вартісні показники основних засобів дають змогу визначити загальну суму, знос, нарахувати амортизацію, розрахувати собівартість продукції, рентабельність підприємства. Залежно від характеру, стану основних засобів, часу оцінювання розрізняють такі види достовірності оцінки їх вартості: первісна (історична) собівартість; справедлива вартість; переоцінена вартість; залишкова вартість; вартість, яка амортизується; ліквідаційна вартість.

Первісна вартість — історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів, і яка складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у 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);
- 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, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозиченого капіталу.

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання. Первісною вартістю основних засобів, що внесені до

статутного капіталу підприємства, визначається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість. Первісна вартість об'єкта, переведеного до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо, дорівнює його собівартості, яка визначається згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати».

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їхніх еквівалентів, яка буде передана (отримана) під час обміну.

Первісна вартість застосовується для оцінювання основних засобів при їх надходженні на підприємство.

Під справедливою вартістю основного засобу розуміється вартість, яку може бути отримано в операціях обміну між поінформованими, обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами. Справедлива оцінка основних засобів визначається згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» таким чином:

- земля і будівлі: ринкова вартість;
- машини і обладнання: ринкова вартість, а в разі відсутності даних про ринкову вартість — відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінювання;
- інші основні засоби: також відновлювальна вартість.

Як ринкова вартість, можуть бути використані дані про біржову вартість, дані прайс-листів тощо. Таке твердження ґрунтується на принципі обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, мають запобігати завищенню оцінок активів. Як відновлювальна вартість, може виступати експертна оцінка, здійснена незалежними експертами.

Залишкова (балансова) вартість визначається як різниця між первісною вартістю та сумою зносу.

Ліквідаційна вартість — сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їхнього корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією). Ліквідаційна вартість використовується при розрахунку річної та місячної амортизації.

Вартість, яка амортизується, — первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їхньої ліквідаційної вартості.

Переоцінена вартість — вартість необоротних активів після їхнього переоцінювання. Вона відображається на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності як первісна вартість після проведення переоцінювання.

2.4. Характеристика первинних документів та реєстрів для обліку основних засобів

Одним із важливих завдань обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів є правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в облікових реєстрах надходження основних засобів, їх внутрішнє переміщення та вибуття. Рух основних засобів оформляють за допомогою типових форм первинної облікової документації, затверджених наказами Міністерства статистики України і Міністерства фінансів України. Цими наказами затверджені такі типові форми первинного обліку основних засобів:

- Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ОЗ-1).
- Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів основних засобів (ОЗ-2).
- Акт на списання основних засобів (ОЗ-3).
- Акт на списання автотранспортних засобів (ОЗ-4).
- Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини (ОЗ-5).
- Інвентарна картка обліку основних засобів (ОЗ-6).
- Опис інвентарних карток з обліку основних засобів (ОЗ-7).
- Картка обліку руху основних засобів (ОЗ-8).
- Інвентарний список основних засобів (ОЗ-9).
- Розрахунок амортизації основних засобів (ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16).

З оформлених первинних документів отримується така інформація: найменування об'єкта; рік випуску або спорудження об'єкта; коротка характеристика об'єкта; інвентарний номер об'єкта; первісна вартість об'єкта; місце використання; термін використання; норма та метод амортизації; інші відомості.

Форма ОЗ-1 має широке використання і на її підставі оформляється:

- зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів;
- передача об'єктів основних засобів зі складу в експлуатацію;
- внутрішнє переміщення основних засобів з одного підрозділу до іншого;
- виключення об'єктів зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству.

Цей первинний документ складається на кожний об'єкт окремо, або на декілька однотипних об'єктів, якщо вони мають однакову вартість і прийняті одночасно на відповідальне зберігання однією й тією ж особою. Підприємство самостійно розробляє систему аналітичного обліку, який повинен забезпечити їх групування за характером і місцем використання.

Форма ОЗ-2 використовується для оформлення приймання-передачі основних засобів після капітального ремонту, реконструкції, модернізації. Акт складається в одному примірнику, якщо вказані роботи виконуються власними силами підприємства, і складається у двох примірниках, якщо роботи виконує стороннє підприємство. Перший примірник акту передається до бухгалтерії для внесення в інвентарну картку інформації про виконаний ремонт. Якщо в результаті ремонту, модернізації, реконструкції змінюються технічні характеристики об'єкта, то у відповідні розділи акта і технічний паспорт об'єкта заносяться зміни.

Форма ОЗ-3 використовується для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів (крім автотранспорту) під час їх повної або часткової ліквідації. Акт

складається у двох примірниках. Перший примірник передається до бухгалтерії, другий залишається у матеріально-відповідальній особи як підстава для отримання на склад металобрухту, запасних частин і матеріалів від ліквідації об'єкта основних засобів. У розділі акта «Розрахунок результатів списання об'єкта» відображаються витрати на ліквідацію основних засобів, а також вартість матеріальних цінностей, одержаних від списання основних засобів.

Форма ОЗ-4 використовується для оформлення вибуття транспортних засобів (вантажного або легкового автомобіля, причепа) в результаті їхнього зносу, морального старіння або псування внаслідок аварій, стихійного лиха. Акт списання складається у двох примірниках. Один примірник передається до бухгалтерії, другий залишається в особи, яка відповідає за збереження транспортного засобу. У цій формі передбачені спеціальні рядки, в яких наводиться детальна характеристика транспортного засобу в цілому (марка, модель, тип), а також окремих його агрегатів і деталей.

Форма ОЗ-6 використовується для індивідуального обліку кожного об'єкта основних засобів і для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів.

Картка заповнюється в одному примірнику на підставі акта типової форми ОЗ-1, накладних, технічної та іншої супровідної документації. У картці надається коротка індивідуальна характеристика об'єкта основних засобів. При внутрішньому переміщенні основних засобів на зворотній стороні картки фіксується це переміщення. На підставі інвентарних карток заповнюються такі реєстри обліку: ОЗ-7, ОЗ-8, ОЗ-9.

Форма ОЗ-7 використовується для реєстрації інвентарних карток. Ця форма складається в одному примірнику з метою контролю за зберіганням карток. Зареєстровані у цьому описі картки розміщують у картотеці основних засобів, де їх групують за видами, а всередині видів — за місцезнаходженням. Картки недіючих основних засобів групують окремо.

Форма ОЗ-9 використовується в місцях експлуатації основних засобів (цехах, відділах) для обліку кожного об'єкта за матеріально-відповідальними особами.

Основні засоби у випадку необхідності переміщують з одного підрозділу підприємства до іншого. При цьому працівник цеху (відділу), який здає об'єкт, у двох примірниках виписує накладну. Перший примірник передають до бухгалтерії для запису в інвентарній картці, а другий залишається в особи, яка здає засоби, для відмітки про вибуття відповідного об'єкта в інвентарному списку основних засобів. На об'єкти, які передано з одного підрозділу до іншого, бухгалтерські проводки не складаються.

2.5. Аналітичний облік основних засобів

Аналітичний облік основних засобів на підприємстві ведеться за кожним інвентарним об'єктом. Об'єктом обліку основних засобів є закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання самостійних функцій, або ж відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів, що представляють собою єдине ціле і спільно виконують певну роботу.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний термін корисного використання, то в бухгалтерському обліку кожна з цих частин може визнаватися як окремий об'єкт основних засобів. Це дуже важливо для обліку облад-

нання і транспортних засобів, деталі яких обліковуються окремо, а також особливо важливо для будинків і споруд, які постійно перебудовуються, поліпшуються, переобладнуються.

Отже, об'єкт основних засобів може складатися як із одного, так із декількох предметів. Крім того, ПБО-7 передбачає, що об'єктом обліку може бути частина об'єкта основних засобів. Це можливо, якщо:

- ті частини, з яких складається об'єкт, мають різний термін корисного використання;
- підприємству належить не весь об'єкт, а тільки його частина.

Досить часто використовуються такі варіанти:

- 1) один об'єкт — декілька предметів;
- 2) декілька об'єктів — один предмет;
- 3) один об'єкт — частина предмета.

У підприємства є вибір підходів до визначення об'єкта обліку основних засобів. Найбільш раціональним підходом для підприємств є напрацювання спеціальною комісією єдиних принципів визначення об'єктів обліку. Ці принципи відображаються в наказі про облікову політику в питаннях обліку основних засобів.

Кожному об'єкту основних засобів присвоюється інвентарний номер, що зберігається за об'єктом протягом усього терміну його використання, який наноситься на об'єкт і відображається в первинних документах та реєстрах з обліку основних засобів.

Для цілей податкового обліку поняття об'єкта основних фондів не встановлюється, оскільки пооб'єктний облік характерний тільки для групи 1.

Аналітичний облік ведеться також за видами основних засобів, місцем їхньої експлуатації, матеріально-відповідальними особами. Принципово важливим для організації обліку основних засобів є чітке визначення інвентарного об'єкта (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Інвентарні об'єкти основних засобів

№ з/п	Основні засоби	Інвентарний об'єкт
1	Будівлі	Кожна окрема будівля разом з надвірними добудовами. Якщо надвірні добудови і споруди обслуговують дві і більше будівель, то їх слід вважати самостійними інвентарними об'єктами
2	Споруди	Кожна окрема споруда з усіма пристосуваннями, які складають з нею єдине ціле
3	Передавальні пристрої	Кожний окремих пристрій, який має самостійне значення, за допомогою якого здійснюється: передача електричної і теплової енергії; передача механічної енергії від машин — двигунів до робочих машин; переміщення рідких або газоподібних речовин від одного інвентарного об'єкта до іншого
4	Транспортні засоби	Кожний окремих об'єкт з включенням усіх пристосувань, які належать до нього
5	Силові машини і устаткування	Кожна окрема машина, включаючи деталі, які входять до її складу, прилади, а також трубопроводи, які належать до неї, кабелі, електропроводи, індивідуальна огорожа, фундамент

Продовження табл. 2.2

6	Робочі машини і устаткування	Кожна окрема машина, апарат, агрегат-установка, включаючи двигуни, які входять до її складу, пристосування, прилади, інструменти, електроустаткування, а також індивідуальна огорожа і фундамент
7	Вимірювальні і регулювальні прилади та пристрої	Предмети, які не є складовою частиною будь-якого іншого інвентарного об'єкта, а мають своє самостійне призначення
8	Інструменти	Ріжучі, ударні, давлячі інструменти, в тому числі ручні, механізовані (гідравлічні), ті, які працюють за допомогою електроенергії, а також різного роду пристосування (робочі зажими, тиски тощо)
9	Виробничий інвентар і пристосування	Предмети виробничого призначення для полегшення виробничих операцій під час роботи (робочі столи, верстати тощо), устаткування (групові огороження машин тощо), а також сховища для зберігання сипучих і рідких тіл (баки, чани, зокрема інвентарна тара тощо)

2.6. Характеристика рахунків з обліку необоротних матеріальних активів

Для обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів у відповідності з Планом рахунків бухгалтерського обліку призначені такі балансові і позабалансові рахунки 1-го класу «Необоротні активи» і 0-го класу «Позабалансові рахунки»:

- 10 «Основні засоби».
- 11 «Інші необоротні матеріальні активи».
- 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».
- 15 «Капітальні інвестиції».
- 01 «Орендовані необоротні активи».
- 02 «Активи на відповідальному збереженні».

Рахунок 10 призначений для обліку господарських засобів, які віднесені до складу основних засобів. За дебетом рахунка 10 «Основні засоби» відображається надходження основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, суми витрат, що пов'язані з поліпшенням об'єкта, суми дооцінки вартості об'єктів основних засобів. За кредитом цього рахунка відображається вибуття основних засобів, суми уцінки вартості об'єктів.

Рахунок 10 «Основні засоби» кореспондує:

<i>за дебетом з кредитом рахунків</i>	<i>за кредитом з дебетом рахунків</i>
15 «Капітальні інвестиції».	13 «Знос необоротних активів».
16 «Довгострокова дебіторська заборгованість».	16 «Довгострокова дебіторська заборгованість».
37 «Розрахунки з різними дебіторами».	37 «Розрахунки з різними дебіторами».
41 «Пайовий капітал».	42 «Додатковий капітал».

42 «Додатковий капітал».	84 «Інші операційні витрати».
46 «Несплачений капітал».	85 «Інші витрати».
48 «Цільове фінансування і цільові надходження».	94 «Інші витрати операційної діяльності».
53 «Довгострокові зобов'язання з оренди».	97 «Інші витрати».
71 «Інший операційний дохід».	99 «Надзвичайні витрати».
73 «Інші фінансові доходи».	
74 «Інші доходи».	

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух необоротних матеріальних активів.

Рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» призначений для узагальнення інформації про нараховану амортизацію і індексацію зносу необоротних матеріальних активів. За кредитом рахунка відображається нарахування амортизації та індексації зносу, за дебетом — зменшення суми зносу.

Рахунок 13 має такі субрахунки:

131 «Знос основних засобів».

132 «Знос інших необоротних матеріальних активів».

Рахунок 13 «Знос необоротних активів» кореспондує:

за дебетом з кредитом рахунків

10 «Основні засоби».

11 «Інші необоротні матеріальні активи».

42 «Додатковий капітал».

за кредитом з дебетом рахунків

15 «Капітальні інвестиції».

23 «Виробництво».

39 «Витрати майбутніх періодів».

42 «Додатковий капітал».

83 «Амортизація».

91 «Загальновиробничі витрати».

92 «Адміністративні витрати».

93 «Витрати на збут».

94 «Інші витрати операційної діяльності».

99 «Надзвичайні витрати».

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів. За дебетом рахунка відображається збільшення понесених витрат на придбання або створення необоротних активів, за кредитом — їхнє зменшення.

Рахунок 15 має такі субрахунки:

151 «Капітальне будівництво» — відображаються витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способами. На цьому субрахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва, та авансові платежі для фінансування будівництва.

152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» — призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами необоротних матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10.

153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» — відображаються витрати підприємства на придбання або виготовлення власними силами необоротних матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11.

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» кореспондує:

<i>за дебетом з кредитом рахунків</i>	<i>за кредитом з дебетом рахунків</i>
13 «Знос необоротних активів»	10 «Основні засоби»
20 «Виробничі запаси»	11 «Інші необоротні матеріальні активи»
22 «Малоцінні швидкозношувані предмети»	28 «Товари»
23 «Виробництво»	30 «Каса»
28 «Товари»	31 «Рахунки в банках»
30 «Каса»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
31 «Рахунки в банках»	42 «Додатковий капітал»
33 «Інші грошові кошти»	48 «Цільове фінансування і цільове надходження»
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	50 «Довгострокові позики»
39 «Витрати майбутніх періодів»	60 «Короткострокові позики»
41 «Пайовий капітал»	64 «Розрахунки за податками і платежами»
42 «Додатковий капітал»	85 «Інші витрати»
46 «Неоплачений капітал»	97 «Інші витрати»
47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	99 «Надзвичайні витрати»
48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	
50 «Довгострокові кредити»	
53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»	
60 «Короткострокові кредити»	
63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»	
64 «Розрахунки за податками і платежами»	
65 «Розрахунки зі страхувальниками»	
66 «Розрахунки з оплати праці»	
68 «Розрахунки з іншими операціями»	
71 «Інший операційний дохід»	
73 «Інші фінансові доходи»	
74 «Інші доходи»	
94 «Інші витрати операційної діяльності»	
95 «Фінансові витрати»	

2.7. Облік надходження основних засобів на підприємство

Об'єкти основних засобів зараховуються на баланс підприємства (оцінюються) за первісною вартістю. Під нею, згідно з п.4 П(С)БО 7, розуміється історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі коштів або справедливої вартості інших активів, оплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Визначення первісної вартості об'єктів основних засобів залежить від способів їхнього надходження на підприємство.

Основні засоби можуть надходити на підприємство шляхом:

- 1) придбання за грошові кошти або їхні еквіваленти;
- 2) обміну на інші об'єкти основних засобів;
- 3) обміну на інші активи, а також роботи і послуги;
- 4) виготовлення власними силами;
- 5) внесення до статутного капіталу;
- 6) безоплатного отримання;
- 7) переведення зі складу оборотних активів;
- 8) установа активів за результатами інвентаризації;
- 9) переводу зі складу об'єктів, що враховуються за балансом;
- 10) повернення об'єктів, раніше переданих як внесок до статутного капіталу господарського товариства;
- 11) одержання об'єктів після ліквідації господарського товариства.

Матеріальний актив визнається об'єктом основних засобів у момент, коли він стає придатним для експлуатації. Такий висновок безпосередньо впливає з п. 29 П(С)БО 7, що встановлює момент початку нарахування амортизації.

2.7.1. Придбання основних засобів за грошові кошти та їхні еквіваленти

Об'єкт основних засобів можна вважати придбаним за грошові кошти, якщо в договорі передбачається платіж за нього грошима, або розрахунок активами, які визнаються еквівалентами грошових коштів.

Склад витрат підприємства, що формують первісну вартість об'єкта основних засобів, визначений п. 8 П(С)БО 7.

Суми, сплачені постачальникові активів

Суми, сплачені за основні засоби, можуть покривати не тільки безпосередньо вартість основних засобів, а й вартість різних послуг, наданих постачальником у зв'язку з продажем цих основних засобів.

Залежно від умов постачання до складу цих витрат можуть входити:

- вартість об'єкта основних засобів;
- вартість тари об'єкта основних засобів;
- вартість транспортних послуг з перевезення об'єкта основних засобів;
- витрати на установку, монтаж, випробування, налагодження об'єкта основних засобів;
- витрати на введення в експлуатацію об'єкта основних засобів;
- вартість технічної документації;
- витрати на навчання персоналу методам і прийомам роботи з об'єктами;
- витрати на гарантійне обслуговування об'єкта основних засобів;
- витрати на страхування ризику доставки об'єкта основних засобів;
- право покупця використовувати марку виробника (продавця) об'єкта основних засобів у рекламних цілях;
- вартість експортних ліцензій;
- збори і податки, що стягнуті на території експортера об'єкта основних засобів (якщо об'єкт основних засобів імпортується);
- ввізне мито.

Реєстраційні збори

До реєстраційних зборів належать збори на реєстрацію автомобілів у Державтоінспекції, реєстрацію високотехнологічного і небезпечного для здоров'я устаткування в органах Держоргтехнагляду (для устаткування високого тиску, хімічного устаткування), збори за нотаріальну реєстрацію угод щодо придбання об'єктів основних засобів (наприклад, при придбанні квартир у приватних осіб) тощо.

Реєстраційні збори належать до складу валових витрат підприємства згідно з п. 5.4 ст. 5 Закону про оподаткування прибутку підприємства, тобто вони включаються до складу основних засобів.

Державне мито

До складу первісної вартості основних засобів можуть включатися такі види мита:

- за посвідчення договорів відчуження житлових будинків, квартир гаражів, а також інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у власності громадянина-продавця;
- за посвідчення договорів відчуження земельних ділянок, що перебувають у власності громадянина-продавця;
- за посвідчення договорів купівлі-продажу майна державних підприємств, а також за посвідчення договорів застави;
- за посвідчення договорів відчуження транспортних засобів, інших самохідних машин і механізмів;
- за посвідчення доручень на право користуватися майном.

Витрати на сплату державного мита відносяться до складу валових витрат підприємства згідно з п. 5.2 ст. 5 Закону про оподаткування прибутку, тобто вони включаються до складу основних засобів.

Непрямі податки, що не відшкодовуються підприємству

Існують такі непрямі податки, що включаються до складу первісної вартості об'єкта основних засобів: податок на додану вартість, акцизний збір, збір до Пенсійного фонду, єдиний збір, який стягується у пунктах пропуску через державний кордон України.

Відшкодування ПДВ за наявності податкової накладної відбувається в загальному порядку. При відсутності податкової накладної суми сплаченого ПДВ включаються до складу первісної вартості основних засобів. Також не підлягають відшкодуванню суми ПДВ, сплачені (нараховані) при придбанні товарів (робіт, послуг), використаних для виробництва продукції (робіт, послуг), звільненої від ПДВ.

Суми сплаченого акцизного збору включаються до вартості основних засобів у всіх випадках.

Збір до Пенсійного фонду сплачується при придбанні об'єктів нерухомості в розмірі 1% від вартості об'єкта нерухомості.

До складу первісної вартості основних засобів включаються такі місцеві збори:

- збір на видачу ордера на квартиру;
- збір за надання дозволу на розміщення об'єктів торгівлі;
- збір за право використання суб'єктами підприємницької діяльності, пов'язаних з їхньою діяльністю, приміщень, що знаходяться в центральній частині населеного пункту та в будинках, що є пам'ятниками історії і архітектури.

Ці місцеві збори включаються в балансову вартість групи основних фондів.

Витрати по страхуванню ризику транспортування основних засобів

Витрати по страхуванню ризику транспортування основних засобів включаються як у первісну вартість основних засобів, так і в балансову вартість основних фондів згідно з п. 8.4 ст. 8 Закону про оподаткування прибутку.

Ризиком транспортування називається випадок псування або зникнення об'єкта основних засобів, що відбувся в процесі його транспортування покупцеві. При цьому такий випадок повинен мати ознаки ймовірності і випадковості настання.

Витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів

До витрат на установку, монтаж, налагодження основних засобів належать витрати на придбання різних деталей, оснащення та інших матеріальних активів, а також витрат на електроенергію, газ, воду (якщо є технологічна необхідність у таких витратах). Крім того, до складу вартості основних засобів включається оплата робіт або послуг сторонніх організацій, а також витрати на заробітну плату з відрахуванням на соціальні заходи працівникам, які займаються установкою, монтажем або налагодженням устаткування, і витрати на спецодяг, спецхарчування персоналу, засоби індивідуального захисту. Залежно від умов постачання ці витрати може нести продавець (постачальник), у такому випадку вони окремо не калькулюються і включаються до вартості основних засобів.

Якщо ці витрати несе саме підприємство-покупець, то вони включаються до складу основних засобів і основних фондів на підставі окремих калькуляцій.

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

П(С)БО 7 не встановлює переліку таких витрат. Підприємство визначає їх самостійно. Очевидно, до цих витрат можуть бути віднесені витрати на послуги наукових, проектних, конструкторських та інших організацій, необхідні для введення об'єкта в експлуатацію і виходу його на встановлений технологічний режим, а також витрати на спеціалізовану літературу, природоохоронні заходи, ліцензії й інші спеціальні дозволи. Законом про оподаткування прибутку включення такого роду витрат до балансової вартості груп основних фондів не передбачено.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з придбання основних засобів за грошові кошти залежить:

- від місця придбання (територія України або ввезення з інших територій, у тому числі зі спеціальних (вільних) економічних зон);
- від способу розрахунку (з авансуванням, тобто з передоплатою, або з оплатою після надходження);
- від використання посередників, у тому числі працівників підприємства, що закуповують основні засоби за готівку;
- від того, підлягають чи не підлягають амортизації придбані об'єкти;
- від того, у яких видах діяльності вони використовуються (оподатковуваних або не оподатковуваних ПДВ);
- від термінів введення в експлуатацію (на момент одержання або після виконання ряду заходів: монтаж, пусконаладочні роботи);
- від наявності або відсутності витрат, пов'язаних із придбанням об'єкта: транспортування, страхування тощо;

- від того, чи є продавець пов'язаною особою;
- від того, чи є продавець платником ПДВ.

При надходженні основних засобів, придбаних за грошові кошти в постачальників, складаються бухгалтерські проводки (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Бухгалтерські проведення щодо обліку надходження основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Сплачено рахунок постачальника за об'єкт основних засобів	371	311
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644
3	Отримано об'єкт основних засобів від постачальника	152	371
4	Відображено розрахунки з податкового кредиту з ПДВ	644	371
5	Сплачено витрати по страхуванню ризиків транспортування об'єктів	377	311
6	Відображено витрати зі страхування об'єкта	152	377
7	Сплачено послуги транспортної організації по доставці об'єкта	377	311
8	Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	641	643
9	Відображено вартість транспортних послуг, пов'язаних із придбанням основних засобів	152	371
10	Відображено суму ПДВ	643	371
11	Зараховано об'єкт до складу основних засобів	10	152

Приклад 2.1. Підприємство закуповує на митній території України обладнання вартістю 36 000 грн (у тому числі ПДВ 6000 грн). Крім цього, сплачено автотранспортному підприємству за перевезення вказаного об'єкта основних засобів 720 грн (у тому числі ПДВ 120 грн), а також сплачено спеціалізованій фірмі за встановлення і налагодження обладнання 360 грн (у тому числі ПДВ 60 грн).

Бухгалтерські записи за вказаними операціями відображені в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Бухгалтерські проведення щодо обліку надходження основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Одержання об'єкта основних засобів	152	631	30 000
2	Визначення податкового кредиту з ПДВ	641	631	6000
3	Погашення кредиторської заборгованості перед постачальником устаткування	631	311	36 000
4	Відображення послуг щодо перевезення обладнання	152	631	600
5	Визначення податкового кредиту з ПДВ	641	631	120
6	Погашення кредиторської заборгованості перед автотранспортним підприємством	631	311	720
7	Відображення послуг зі встановлення і налагодження обладнання	152	631	300

Продовження табл. 2.4

8	Визначення податкового кредиту з ПДВ	641	631	60
9	Введення об'єкта в експлуатацію	104	152	30 900

Підприємство імпортує обладнання митною вартістю 100 000 дол. США (далі – USD). Курс НБУ на дату оформлення вантажної митної декларації становить 5,34 грн за 1 USD. При імпорті обладнання підприємство сплачує ПДВ в сумі 106 800 грн, а також митні платежі на загальну суму 4800 грн.

Бухгалтерські проведення вказаних операцій наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Бухгалтерські проведення щодо обліку надходження основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Сплачується ПДВ при імпорті обладнання	641	311	106800
2	Сплачуються митні платежі	685	311	4800
3	Одержання обладнання від іноземного постачальника (100000 USD × 5,34)	152	632	534000
4	Списання митних платежів	152	685	4800
5	Введення в експлуатацію обладнання	104	152	538800
6	Сплата постачальників вартості обладнання	632	312	534000

2.7.2. Придбання основних засобів шляхом обміну на інші основні засоби

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого шляхом обміну на інший об'єкт основних засобів, визначається залежно від того, подібні чи неподібні такі об'єкти.

Об'єкти, що мають різне функціональне призначення, наприклад, компресор і токарний верстат, автомобіль і комп'ютер, неподібні. Неподібними є також об'єкти з однаковим функціональним призначенням, але різною справедливою вартістю. Наприклад, верстати різної потужності або з різним ступенем зносу, тобто, з різною вартістю. Поняття «справедлива вартість» є аналогом застосування для цілей оподаткування прибутку, звичайна ціна – це ціна продажу товарів (робіт, послуг) продавцем, включаючи суму нарахованих (сплачених) відсотків, вартість іноземної валюти, що може бути отримана у випадку їхнього продажу особам, не пов'язаним із продавцем, при звичайних умовах ведення господарської діяльності.

Порядок визначення справедливої вартості (і звичайної ціни) – компетенція підприємства. На практиці справедлива вартість об'єкта – це, у більшості випадків, договірна ціна. Сторони договору інформовані про те, що при продажі за цінами, нижчими за звичайні (справедливими), бази оподаткування ПДВ і валові доходи визначатимуться розрахунковим шляхом. Тому сторони повинні бути готові довести, що їхні договірні ціни відповідають звичайним або справедливим. Однак можливі випадки, коли одній зі сторін договору не вдається переконати іншу встановити ціни на рівні справедливої вартості. У цьому випадку сторона, яка переконана в наявності таких відмінностей, здійснює бухгалтерський і податковий облік, виходячи не з записів у

первинних документах, а з розрахункових (звичайних) значень справедливої вартості. Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого шляхом обміну, не перевищує справедливої вартості переданого об'єкта, конкретна ж його величина залежить від того, який об'єкт використовується для міни — подібний чи неподібний.

Загальний порядок визначення первісної вартості об'єкта, отриманого шляхом обміну, приведений на схемі (рис. 2.1).

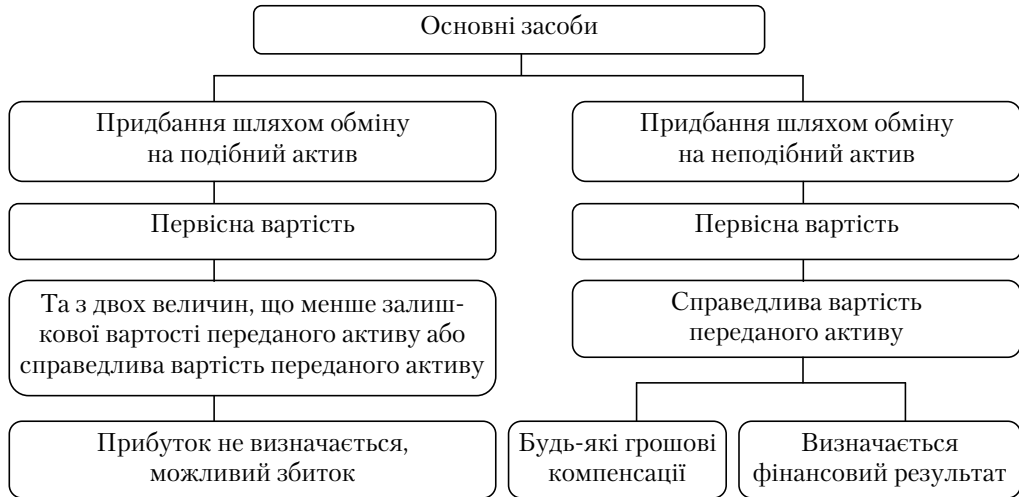


Рис. 2.1. Схема визначення первісної вартості основних засобів, отриманих шляхом обміну

При обміні подібних об'єктів основних засобів первісна вартість отриманого об'єкта залежить від того, чи перевищує залишкова вартість переданого об'єкта його справедливую вартість. Тобто для оцінювання отриманого об'єкта необхідно порівняти залишкову вартість переданого об'єкта з його справедливою вартістю. Визначити справедливую вартість об'єкта, що вже експлуатується, можна тільки виходячи зі справедливої вартості аналогічного нового об'єкта. Виключення складають лише об'єкти нерухомості, ціна яких мало залежить від терміну експлуатації.

Якщо залишкова вартість переданого об'єкта дорівнює або нижча від справедливої, то первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів (п. 12 П(С)БО 7).

Договірна вартість подібних об'єктів, як правило, дорівнює справедливій.

Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта (п. 12 П(С)БО 7). Така ситуація можлива, якщо уцінка об'єкта не була здійснена вчасно.

Звичайно, можливі випадки заниження договірної ціни, тобто встановлення її нижче справедливої. Але для обліку в цьому випадку варто завжди вважати, що договірна вартість є справедливою. Перевищення залишкової вартості об'єкта над справедливою (тобто договірною) його вартістю, згідно з п. 12 П(С)БО 7, включається до складу витрат підприємства.

При обміні подібних активів, згідно з п. 9 П(С)БО 15, дохід не визнається. Тому при відображенні в бухгалтерському обліку таких операцій субрахунок 742 «Дохід від реалізації необоротних активів» не використовується. Відображення таких операцій у бухгалтерському обліку залежить:

- від того, яка з двох подій — передача чи одержання об'єкта — відбувається раніше;
- від співвідношення залишкової вартості, справедливої вартості і продажної ціни.

Приклад 2.2. Підприємство проводить обмін насоса однієї марки на насос іншої марки. Справедлива вартість переданого насоса рівняється його залишкової вартості і становить 2600 грн, нарахований знос — 400 грн. Договірна вартість насоса дорівнює справедливій. Податкові зобов'язання дорівнюють податковому кредиту і становлять 520 грн.

Запис у бухгалтерському обліку у випадку, коли передача об'єкта передуює одержанню, наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Бухгалтерські проведення щодо обліку обміну основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Списання первісної вартості насоса 1	361	104	3000
2	Списання нарахованого зносу	131	361	400
3	Податкові зобов'язання	361	641	520
4	Одержання насоса 2	152	631	2600
5	Податковий кредит	641	631	520
6	Введення в експлуатацію насоса 2	104	152	2600
7	Залік зустрічних вимог	631	361	3120

Бухгалтерські записи у випадку одержання об'єкта до передачі еквівалентного йому наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Бухгалтерські проведення щодо обліку обміну основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Одержання насоса 2	152	631	2600
2	Податкові розрахунки з ПДВ	643	631	520
3	Податкові зобов'язання	644	641	520
4	Передача насоса 1:			
	Списання первісної вартості	361	104	3000
	Списання зносу	131	361	400
5	Податкові розрахунки з ПДВ	361	644	520
6	Податковий кредит	641	643	520
7	Залік зустрічних вимог	631	361	3120
8	Введення в експлуатацію насоса 2	104	152	2600

Приклад 2.3. Підприємство обмінює токарні верстати. Залишкова вартість переданого верстата 200 000 грн, нарахований знос — 50 000 грн. Справедлива вартість верстата — 15 0000 грн. Договірна ціна дорівнює справедливій. Податкові зобов'язання і податковий кредит однакові і становлять 30 000 грн. Витрати підприємства від цієї операції дорівнюють різниці між залишковою і справедливою вартістю (200 000 — 150 000 = 50 000).

Якщо договірна вартість отриманого об'єкта нижча, то витрати відображаються за дебетом рахунка 976 «Списання необоротних активів».

Таблиця 2.8

Бухгалтерські проведення щодо обліку обміну основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Передача верстата 1: списання первісної вартості списання зносу	361	104	250000
		131	361	50000
2	Податкові зобов'язання	361	641	30000
3	Одержання верстата 2	152	631	150000
4	Податковий кредит	641	631	30000
5	Залік зустрічних вимог	631	361	180000
6	Відображення витрат підприємства	976	361	50000
7	Відображення збитків	793	976	50000
8	Введення в експлуатацію верстата 2	104	152	150000

У випадку, якщо договором передбачена доплата за отриманий шляхом обміну об'єкт, то для визначення первісної вартості отриманого об'єкта справедлива (залишкова) вартість переданого об'єкта збільшується на суму коштів або їхніх еквівалентів, що перераховуються. Якщо навпаки, — підприємство одержує доплату за переданий об'єкт, — то первісна вартість отриманого об'єкта зменшується на суму отриманих грошей або їхніх еквівалентів (п. 13 П(С)БО 7). При обміні неподібних активів дохід визнається.

Згідно з п. 23 П(С)БО 15 «Дохід» сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, одержаних або які підлягають одержанню підприємством. При доплаті за об'єкти грошовими коштами (еквівалентами коштів) для визначення доходу справедлива вартість отриманих активів коригується на суму сплачених (зменшується) або отриманих (збільшується) коштів.

Пункт 23 П(С)БО 15 «Дохід» пов'язує дохід не зі справедливою вартістю переданих, а зі справедливою вартістю отриманих активів. Але оскільки визначити цю вартість на практиці важко, то п. 24 П(С)БО 15 пропонує альтернативний варіант: якщо справедливу вартість отриманих активів визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, переданих за бартерною угодою.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій обміну неподібних основних засобів залежить від ряду чинників:

- від того, яка з подій — відвантаження чи одержання основних засобів відбувається раніше — цей чинник має першочергове значення для відображення операцій з урахуванням вимог податкового законодавства в частині оподаткування бартерних операцій;
- від співвідношення залишкової, справедливої і продажної вартості об'єкта основних засобів.

Приклад 2.4. Підприємство обмінює комп'ютер первісною вартістю 8000 грн із сумою зносу 3000 грн на верстат. Справедлива вартість обміну встановлена на рівні 7200 грн, у тому числі ПДВ 1200 грн.

Бухгалтерський облік зазначених операцій (при передачі, що передує одержанню) виглядатиме так, як показано в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Бухгалтерські проведення щодо обліку обміну основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відвантаження об'єкта основних засобів (комп'ютера)	361	742	7200
2	Податкові зобов'язання	742	641	1200
3	Чистий дохід від продажу	742	793	6000
4	Списання зносу переданого об'єкта	131	104	3000
5	Списання первісної вартості переданого об'єкта	793	104	5000
6	Фінансовий результат	793	441	1000
7	Одержання об'єкта ОЗ (верстата)	104	631	6000
8	Податковий кредит	641	631	1200
9	Залік взаємних вимог в межах бартерної угоди	631	361	7200

Бухгалтерський облік зазначених операцій (при одержанні, що передує передачі) показано в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Бухгалтерські проведення щодо обліку обміну основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Одержання об'єкта ОЗ (верстата)	104	631	6000
2	Податкові розрахунки з ПДВ	644	631	1200
3	Податкові зобов'язання по першій події в межах бартерної угоди	643	641	1200
4	Відвантаження об'єкта ОЗ (комп'ютера) покупцеві	361	742	7200
5	Податкові розрахунки з ПДВ	742	643	1200
6	Чистий дохід від продажу	742	793	6000
7	Списання зносу переданого об'єкта основних засобів	131	104	3000
8	Списання первісної вартості переданого об'єкта основних засобів (комп'ютера)	793	104	5000
9	Фінансовий результат	793	441	1000
10	Податковий кредит по другій події в межах бартерної угоди	641	644	1200
11	Залік взаємних вимог в межах бартерної угоди	631	361	7200

2.7.3. Придбання основних засобів шляхом обміну на інші активи, роботи (послуги)

При передачі інших, крім основних засобів, активів, може використовуватися метод визначення первісної вартості отриманих у процесі обміну основних засобів, виходячи зі справедливої вартості переданих активів. За роботами (послугами) визначити первісну вартість неможливо. У цьому випадку первісна вартість об'єкта визначається, виходячи з договірної вартості робіт (послуг).

Схему бухгалтерських записів при придбанні основних засобів в межах товарообмінних (бартерних) операцій, коли відвантаження товару (виконання робіт, надання послуг) передують одержанню об'єкта основних засобів, наведено в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Бухгалтерські проведення щодо обліку бартерних операцій з основними засобами

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Визнання доходів від реалізації товару	361	702
		702	791
2	Податкові зобов'язання з ПДВ	702	641
3	Відвантаження товару по собівартості (ціні покупки) товару	791	902
		902	281
4	Визначення фінансового результату	793	441
5	Одержання об'єкта основних засобів	152	631
6	Податковий кредит з ПДВ	641	631
7	Залік дебіторської і кредиторської заборгованостей	631	361
8	Введення об'єкта в експлуатацію	104	152

Схему бухгалтерських записів знаходження основних засобів у межах товарообмінних (бартерних) операцій, коли одержання об'єкта основних засобів і введення його в експлуатацію передують відвантаженню товару (виконанню робіт, наданню послуг), наведено в табл. 2.12.

Таблиця 2.12

Бухгалтерські проведення щодо обліку бартерних операцій з основними засобами

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Одержання об'єкта основних засобів	152	631
2	Відображення ПДВ	644	631
3	Податкові зобов'язання	643	641
4	Введення об'єкта основних засобів в експлуатацію	104	152
5	Відвантаження товару (роботи, надання послуги) (підписання акта прийому-передачі): за ціною продажу	361	702
		702	791
	Відображення ПДВ	702	641

Продовження табл. 2.12

	По собівартості (ціні покупки) товару	791	902
		902	281
	Визначення фінансового результату	791	441
6	Податковий кредит	641	644

2.7.4. Виготовлення основних засобів власними силами

У П(С)БО 7 не встановлено спеціальних правил оцінювання виготовлених (створених) підприємством об'єктів основних засобів. За змістом п. 8 П(С)БО 7, такі об'єкти оцінюються за фактичною собівартістю їхнього виготовлення, монтажу, налагодження, будівництва.

Підприємства можуть виготовляти (будувати) основні засоби власними силами, так званим господарським способом або із залученням підрядної організації – підрядним способом.

До складу витрат підприємства з виготовлення (будівництва) основних засобів, як правило, належать:

- витрати з придбання будматеріалів та інших матеріалів, необхідних для виготовлення (спорудження) основних засобів;
- витрати на заробітну плату (з відповідними нарахуваннями) працівників, зайнятих у будівництві (спорудженні) об'єкта основних засобів;
- оплата послуг підрядників, задіяних для будівництва (спорудження) об'єкта основних засобів.

Приклад 2.5. Підприємство провело закупівлю будівельних матеріалів та інших матеріалів на суму 60 000 грн (у тому числі ПДВ 10 000 грн) для будівництва складського приміщення на своїй території. Крім того, спеціалізованому підприємству за підведення комунікацій (освітлення, вода, тепло) до об'єкта основних засобів сплачено 9000 грн (у тому числі ПДВ 1500 грн). Також нарахована заробітна плата будівельникам, які зараховані у штат підприємства, на суму 10 000 грн з відповідними нарахуваннями на неї у фонди соціального страхування. Збудований об'єкт введено в експлуатацію.

Бухгалтерські записи за зазначеними операціями показано в табл. 2.13.

Таблиця 2.13

Бухгалтерські проведення щодо надходження основних засобів, створених власними силами

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Одержання будівельних матеріалів	205,209	631	50 000
2	Податковий кредит	641	631	10 000
3	Погашення кредиторської заборгованості перед постачальником устаткування	631	311	60 000
4	Списання будматеріалів і інших матеріалів на спорудження об'єкта основних засобів	151	205, 209	50 000
5	Одержання послуг по підведенню промислових комунікацій до об'єкта основних засобів	151	631	7500

Продовження табл. 2.13

6	Податковий кредит	641	631	1500
7	Погашення кредиторської заборгованості перед підрядником	631	311	9000
8	Нарахування зарплати будівельникам, що споруджували об'єкт основних засобів	151	661	10 000
9	Нарахування на зарплату будівельників до Пенсійного фонду	151	651	3200
	до Фонду соціального страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	151	651	400
	до Фонду соціального страхування на випадок безробіття	151	653	150
10	Введення об'єкта в експлуатацію	103	151	71 250

2.7.5. Надходження основних засобів як внесок до статутного капіталу

Об'єкти основних засобів, отримані як внесок до статутного фонду (капітал) підприємства, визнаються активами в момент їхнього фактичного одержання, однак до введення в експлуатацію можуть не визнаватися основними засобами і повинні враховуватися як капітальні інвестиції на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» (субрахунок 152 «Придбання основних засобів»).

Первісною вартістю основних засобів, внесених до статутного капіталу підприємства, відповідно до п. 10 П(С)БО 7, визнається погоджена із засновниками (учасниками) підприємства їхня справедлива вартість, тобто вартість, зазначена в установчих документах.

Приклад 2.6. Засновник вніс вклад до статутного капіталу підприємства у вигляді основних засобів, вартість яких установлена в сумі 3000 грн, витрати на транспортування і монтаж — 500 грн, сума ПДВ на витрати 100 грн.

Бухгалтерські проведення щодо обліку надходження основних засобів як внеску до статутного капіталу показано в табл. 2.14.

Таблиця 2.14

Бухгалтерські проведення щодо обліку надходження основних засобів як внеску до статутного капіталу

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображення внеску	46	40	3000
2	Одержання від учасника об'єкта основних засобів	152	46	3000
3	Витрати на транспортування, монтаж зазначеного об'єкта основних засобів	152	631	500
4	Податковий кредит	641	631	100
5	Оплата вартості транспортування	631	311	600
6	Введення в експлуатацію	104	152	3500

2.7.6. Безоплатне одержання основних засобів

При безоплатному одержанні об'єкта визнання об'єкта основних засобів здійснюється при введенні його експлуатацію. Безоплатна передача об'єкта може здійснюватися за власною ініціативою суб'єкта господарювання або за рішенням органів влади і державного управління. Безоплатна передача основних засобів здійснюється також у порядку цільового фінансування. Згідно з п. 10 П(С)БО 7, первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їхній справедливій вартості на дату одержання. При безоплатному одержанні об'єктів основних засобів дохід не визнається, а вартість об'єктів відображається на субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи». При цьому амортизація безоплатно отриманих активів визнається доходом з відображенням за кредитом субрахунка 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» (дебет рах. 131 — кредит рах. 745), тобто амортизація таких активів не визнається витратами. Тому безоплатно отримані основні засоби варто враховувати на окремому субрахунку третього порядку.

Приклад 2.7. Підприємство безоплатно одержало обладнання, справедлива вартість якого 4000 грн, витрати на транспортування і монтаж — 360 грн, у тому числі ПДВ — 60 грн.

Бухгалтерські записи при цьому — в табл. 2.15.

Таблиця 2.15

Бухгалтерські проведення щодо обліку безоплатно одержаних основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображення вартості безоплатно отриманих основних засобів	15	424	4000
2	Витрати на транспортування і монтаж безоплатно отриманих основних засобів	15	63	300
3	Податковий кредит у рахунках на послуги	641	63	60
4	Введення в експлуатацію	10	15	4300

2.8. Облік внутрішнього переміщення і вибуття основних засобів

2.8.1. Продаж основних засобів за грошові кошти

У сучасних умовах підприємство має право самостійно приймати рішення про продаж основних засобів.

У договорі купівлі-продажу обумовлюється продажна ціна і порядок розрахунків за основні засоби, що підлягають продажу. Продаж оформляється товарно-транспортною накладною, в якій указують необхідні дані про об'єкт (первісну або відновлювальну вартість, нарахований знос, відпускну ціну і т.ін.). До накладної додається наявна на підприємстві технічна й інша документація.

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», методика визначення фінансового результату від реалізації основних засобів полягає в такому. За кредитом рахунка обліку

доходів 742 «Дохід від відновлення корисності активів» відображається сума доходу від реалізації, отриманого підприємством (з урахуванням суми податку на додану вартість). Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», не визнається доходом сума податку на додану вартість (ПДВ), акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету. Сума ПДВ відображається за дебетом рахунка 742 і кредитом рахунка 641 «Розрахунки за податками».

Балансова (залишкова) вартість реалізованих об'єктів основних засобів та інші витрати, пов'язані з їхньою реалізацією, відображають як собівартість реалізованих необоротних активів, за якою об'єкти основних засобів списуються на рахунок 972 «Втрати від зменшення корисності активів». До собівартості реалізації не включаються адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Облік таких витрат ведеться на окремих витратних рахунках. По закінченні звітнього періоду суми витрат, враховані на витратних рахунках, списуються з цих рахунків на рахунок обліку фінансових результатів (793 «Результат іншої звичайної діяльності»).

Для обліку реалізації об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів Планом рахунків передбачені:

- рахунок обліку доходів: 742 «Дохід від відновлення корисності активів»;
- рахунки обліку витрат: 972 «Втрати від зменшення корисності активів»;
- рахунок обліку фінансових результатів: 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Сума доходів від реалізації об'єктів основних засобів (без обліку сум ПДВ) відображається за кредитом субрахунка 793 «Результат іншої звичайної діяльності». В дебет субрахунку 793 списуються собівартість реалізованих об'єктів основних засобів, а також суми адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат. Сальдо по цьому субрахунку покаже фінансовий результат діяльності підприємства.

Пунктом 21 П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачено, що при вибутті раніше переоцінених об'єктів — основних засобів — перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цих об'єктів основних засобів включається до складу прибутку (кредит рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)») з одночасним зменшенням додаткового капіталу (дебет субрахунка 423 «Дооцінка активів» рахунка 42 «Додатковий капітал»).

Відповідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», дохід від реалізації основних засобів відображається в рядку 130 «Інші доходи», а собівартість їхньої реалізації — в рядку 160 «Інші витрати» Звіту про фінансові результати підприємства (форма № 2).

2.8.2. Безоплатна передача основних засобів

Для цілей бухгалтерського обліку безоплатна передача активів не визнається доходом. Так, згідно з п. 5 П(С)БО 15 «Дохід» дохід визнається в разі збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює збільшення власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Очевидно, що при безоплатній передачі об'єктів основних засобів не виконується жодна з умов визнання доходу: не відбувається ні збільшення активу, ні зменшення зобов'язання, яке б зумовлювало зростання власного капіталу.

При безоплатній передачі об'єктів основних засобів у бухгалтерському обліку в підприємства виникнуть витрати. Відповідно до п. 6 П(С)БО 16 «Витрати», витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу в результаті його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути оцінені. Безоплатна передача об'єктів основних засобів є вибуттям активів і може бути оцінена, і отже, включається до складу витрат підприємства. Такі витрати, відповідно до Інструкції № 291 підприємства, що застосовують рахунки класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності», відображаються у складі інших витрат на рахунок 977 «Інші витрати звичайної діяльності».

Підприємства, що застосовують у бухгалтерському обліку тільки рахунки класу 8, при відображенні зазначених витрат застосовують рахунок 85 «Інші витрати».

У бухгалтерському обліку операції з безоплатної передачі об'єктів основних засобів відображаються аналогічно операціям по списанню основних засобів (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

Безоплатна передача об'єктів основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	Списання суми нарахованого зносу по переданому об'єкту основних засобів	131	104
2	Списання залишкової вартості переданого об'єкта основних засобів		
	– підприємствами, що використовують рахунки класів 8 і 9	977	104
	– підприємствами, що використовують тільки рахунка класу 8	85	104
3	Коригування податкового кредиту по ПДВ (методом «червоне сторно»)	641	644
4	Списання суми коригування		
	– підприємствами, що використовують рахунки класів 8 і 9	977	644
	– підприємствами, що використовують тільки рахунка класу 8	85	644
5	Списання витрат на фінансовий результат		
	– підприємствами, що використовують рахунки класів 9 і 8	793	977
	– підприємствами, що використовують тільки рахунки класу 8	793	85

2.8.3. Ліквідація основних засобів

Якщо за певних обставин основний засіб не відповідає ознакам активу, то приймається рішення про його списання. До таких обставин належать події, внаслідок яких об'єкт основних засобів цілком втрачає свої первісні якості, відновлення яких неможливе.

Підприємство може визнати невідповідність об'єкта основних засобів вимогам, що пропонуються, до активів і без будь-яких «додаткових» подій. До таких випадків, як правило, належать рішення про списання об'єкта основних засобів внаслідок його морального зносу, тобто ліквідація (списання) основних засобів відбувається за самостійним рішенням підприємства.

Однією з умов ліквідації основних фондів за власною ініціативою є їхній фізичний або моральний знос, у результаті якого об'єкти стають непридатними до подальшої експлуатації або їх використання на підприємстві стає економічно недоцільним. У цих випадках підприємство може прийняти рішення про ліквідацію об'єктів основних засобів за власною ініціативою.

Першим кроком у процесі ліквідації основних засобів є визначення причин виникнення непридатності основних засобів до подальшого використання, неможливості або неефективності ремонту. Для цих цілей, а також для документального оформлення списання таких основних засобів з балансу підприємства за наказом керівника створюється постійно діюча комісія. До складу комісії, як правило, входять головний інженер або заступник керівника підприємства (голова комісії), керівник відповідного структурного підрозділу, головний бухгалтер або його заступник, особа, на яку покладена відповідальність за збереження основних засобів. Комісія здійснює огляд об'єкта, що підлягає списанню, використовуючи для цього необхідну документацію, дані бухгалтерського обліку, встановлює його непридатність до подальшого використання і конкретні причини списання об'єкта, визначає можливість використання окремих вузлів, деталей, матеріалів, отриманих від демонтажу об'єкта, і оцінює їх тощо.

За результатами проведених заходів комісія складає акт списання основних засобів (ф. № 03-3 або № 03-4) у двох примірниках, що підписуються членами комісії, головним бухгалтером і затверджуються керівником підприємства. До зазначених документів додається інвентарна картка обліку основних засобів (ф. № 03-6), у якій відображаються відповідні записи про вибуття, а також виконуються певні помітки в описі інвентарних карток з обліку основних засобів (ф. № 03-7), картці обліку руху основних засобів (ф. № 03-8), інвентарному списку основних засобів (ф. № 03-9).

Як правило, після ліквідації основних засобів у розпорядженні підприємства залишаються різні матеріальні цінності (запасні частини тощо), що обов'язково повинні бути зараховані на баланс підприємства. Оприбуткування таких цінностей здійснюється на підставі акта про прийом матеріальних цінностей, у якому обов'язково повинна бути визначена їхня вартість. Вартість ТМЦ, отриманих у результаті ліквідації основних засобів, визначається виходячи з ціни можливого використання або реалізації. У бухгалтерському обліку вартість оприбуткованих ТМЦ включається до складу доходів. Враховуються такі доходи на рахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності» і відображаються в рядку 060 «Інші операційні доходи» Звіту про фінансові результати (ф. № 2).

Податки, що сплачуються при ліквідації об'єктів основних засобів, у бухгалтерському обліку відображаються в складі витрат.

Різниця між первісною вартістю ліквідованого об'єкта основних засобів і нарахованою амортизацією списується на витрати звітного періоду, в якому відбулося ухвалення рішення про його ліквідацію.

Інструкцією № 291 для відображення залишкової вартості списаних необоротних активів і витрат, пов'язаних з їхньою ліквідацією (розбирання, демонтаж) передбачений субрахунок 976 «Списання необоротних активів» рахунка 97 «Інші витрати». Оскільки витрати підприємства, пов'язані з ліквідацією об'єктів основних засобів, не належать до витрат операційної діяльності, то підприємствами, що використовують у бухгалтерському обліку рахунки класів 8 і 9, при відображенні подібних операцій рахунки класу 8 не використовуються. Підприємствами, що використовують у бух-

галтерському обліку тільки рахунки класу 8, при відображенні зазначених витрат застосовується рахунок 85 «Інші витрати».

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів, а також витрати на їхню ліквідацію (розбирання, демонтаж і т.п.) належать до витрат, що виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом і/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). У П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» для відображення таких витрат у Звіті про фінансові результати підприємства (ф. № 2) передбачено рядок 160 «Інші витрати». В бухгалтерському обліку здійснюються записи (табл. 2.17).

Таблиця 2.17

Ліквідація об'єктів основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	Списання суми нарахованого зносу	131	104
2	Списання залишкової вартості об'єкта основних засобів		
	– для підприємств, що використовують рахунки класів 8 і 9	976	104
	– для підприємств, що використовують тільки рахунки класу 8	85	104
3	Списання витрат, пов'язаних з ліквідацією об'єкта основних засобів		
	– для підприємств, що використовують рахунки класів 8 і 9	976	66, 64, 65 та ін.
	– для підприємств, що використовують тільки рахунки класу 8	85	66, 64, 65 та ін.
4	Списання сум витрат на фінансовий результат підприємства:		
	– для підприємств, що використовують рахунки класів 8 і 9	793	976
	– для підприємств, що використовують тільки рахунки класу 8	793	85
5	Оприбуткування металобрухту	209	746
6	Списання сум доходу на фінансовий результат	746	793

Вибуття основних засобів з експлуатації може бути пов'язане з змушеною заміною, наприклад, у випадку руйнування об'єкта, зносу, крадіжки або псування, а також у випадку виникнення обставин нездоланної сили.

При ліквідації основних засобів у зв'язку зі змушеною заміною особливу увагу варто звернути на оформлення документів, що підтверджують необхідність вимушеної заміни об'єктів основних засобів, тому що виконання цієї вимоги дасть можливість підприємству віднести вартість ліквідованих об'єктів основних засобів до складу валових витрат.

Однією з причин вимушеної заміни об'єктів основних засобів є виникнення обставин нездоланної сили (форс-мажорні обставини). Це пожежі, повені, інші стихійні лиха.

Що стосується документального підтвердження таких обставин, то, згідно зі ст. 12 Закону про податок на прибуток, такими документами є:

- підтвердження Торгово-промислової палати України про настання обставин нездоланної сили або стихійного лиха на території України;

- підтвердження уповноважених органів іншої держави, легалізованих консульськими установами України, у випадку дії обставин нездоланної сили або стихійного лиха на території такої держави;
- рішення Президента України про введення надзвичайної екологічної ситуації в окремих місцевостях України, затверджене Верховною Радою України, або рішення Кабінету Міністрів України про визнання окремих місцевостей потерпілими від повені, посухи, пожежі й інших видів стихійного лиха.

При документальному оформленні вибуття об'єкта основних засобів у результаті аварії до акта списання основних засобів (ф. № 03-4) обов'язково повинна бути прикладена копія акта про аварії, а також пояснено причини, що призвели до аварії, і зазначено заходи, що прийняті до винних осіб.

У випадку виведення з експлуатації об'єктів основних засобів у зв'язку з установленням факту розкрадання, зникнення такого об'єкта необхідно відповідне документальне підтвердження, видане правоохоронними органами.

У бухгалтерському обліку буде здійснено відповідні записи (табл. 2.18).

Таблиця 2.18

Виведення з експлуатації об'єктів основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	Списання суми нарахованого зносу	131	103
2	Списання залишкової вартості ліквідованого об'єкта основних засобів		
	– для підприємств, що використовують рахунки класів 8 і 9	977	103
	– для підприємств, що використовують тільки рахунки класу 8	85	103
3	Списання витрат, пов'язаних з ліквідацією об'єкта основних засобів		
	– для підприємств, що використовують рахунки класів 8 і 9	977	66, 64, 65 та ін.
	– для підприємств, що використовують тільки рахунки класу 8	85	66, 64, 65 та ін.
4	Списання сум витрат на фінансовий результат		
	– для підприємств, що використовують рахунки класів 8 і 9	793	977
	– для підприємств, що використовують тільки рахунки класу 8	793	85
5	Оприбуткування ТМЦ, отриманих від розбирання об'єкта основних засобів	209	746
6	Списання доходу на фінансовий результат	746	793

2.8.4. Передача основних засобів до статутного капіталу іншого підприємства

Відповідно до п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затвердженого наказом МФУ від 31.03.99 р. № 87 (далі – П(С)БО 2 «Баланс»), активи, утримувані підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивіденд-

дів і т.п.), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора, вважаються фінансовими інвестиціями. Фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, що не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент, розглядаються як довгострокові фінансові інвестиції (п. 17 П(С)БО 2 «Баланс»). Внески до статутних капіталів інших підприємств, як вкладення підприємства в активи, що утримуються з метою одержання прибутку, розцінюються як довгострокові фінансові інвестиції. Для відображення довгострокових фінансових інвестицій у балансі передбачено рядок 040, в якому показуються довгострокові фінансові інвестиції, що враховуються за методом участі в капіталі, а також рядок 045, у якому відображаються інші фінансові інвестиції.

Відповідно до Інструкції № 291, для узагальнення інформації про наявність і рух довгострокових інвестицій (вкладень) до статутних капіталів інших підприємств, створених на території України або за кордоном, призначено рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

Передача основних засобів як внесок до статутних капіталів інших підприємств в обліку інвестора інтерпретується як звичайна зміна форми активу: дебет рахунка «Довгострокові фінансові інвестиції» – кредит відповідних рахунків обліку основних засобів.

Передача об'єктів основних засобів як внесок до статутного капіталу іншого підприємства виконується за вартістю, погодженою засновниками (учасниками) і зафіксованою в установчому договорі. Ця вартість і буде вважатися справедливою вартістю переданих об'єктів, за якою визначається собівартість фінансової інвестиції. Найчастіше оцінена (справедлива) вартість не збігається із залишковою вартістю переданих об'єктів. Отже, можлива ситуація, коли вартість, за якою оцінений об'єкт учасниками, може виявитися вищою або нижчою від тієї оцінки, за якою він враховується у сторони, яка передає об'єкт. У випадку позитивної різниці між оціненою (справедливою) і залишковою вартістю переданих основних засобів у інвестора виникнуть доходи. Якщо ж різниця між залишковою вартістю переданих основних засобів і справедливою вартістю інвестиції буде негативною, то сума такої різниці підлягає включенню до складу витрат інвестора.

Щодо документального оформлення такої операції відзначимо, що передача об'єктів основних засобів як внесок до статутного капіталу іншого підприємства оформляється в звичайному порядку актом за формою № 03-1.

Ця операція відображається за допомогою записів, наведених у табл. 2.19.

Таблиця 2.19

**Передача об'єктів основних засобів до статутного капіталу
іншого підприємства**

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Списання залишкової вартості основних засобів, які передаються до статутного капіталу іншого підприємства	14	104
2	Списання зносу основних засобів, які передаються до статутного капіталу іншого підприємства	131	104
3	Відображення різниці між залишковою вартістю переданих основних засобів і справедливою вартістю інвестиції	14	746

Продовження табл. 2.19

4	Формування фінансового результату	746	793
5	Коригування податкового кредиту по ПДВ (методом «червоне сторно»)	641	644
6	Списання суми коригування:		
	– для підприємств, які користуються рахунками класів 8 і 9	977	644
	– для підприємств, які використовують тільки рахунки класу 8	85	644
7	Списання затрат на фінансовий результат:		
	– для підприємств, які користуються рахунками класів 8 і 9	793	977
	– для підприємств, які використовують тільки рахунки класу 8	793	85

2.9. Облік амортизації (зносу) необоротних матеріальних активів

Усі матеріальні активи тривалого користування, крім землі, мають обмежений строк користування. Під впливом часу, сил природи, в процесі експлуатації вони поступово втрачають свої первинні фізичні якості, тобто зношуються. В результаті зменшується реальна вартість об'єктів необоротних активів.

Основними причинами, що обмежують строк служби необоротних матеріальних активів, є фізичний і моральний знос.

Фізичний знос — це матеріальне зношення основних засобів, втрата ними фізичних, хімічних та інших властивостей, якостей, розмірів і корисності під впливом експлуатаційних навантажень і природних факторів (вітер, сонце, мороз, вологість). Фізичний знос пов'язаний із безпосереднім використанням основних засобів у процесі виробництва та залежить від тривалості використання та обсягу виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг). Періодичний ремонт і ретельний догляд можуть зберегти об'єкти в належному стані і значно подовжити термін їхньої служби, але в кінцевому підсумку ці об'єкти стають непридатними.

Моральний знос — це процес знецінення основних засобів під впливом науково-технічного прогресу та появи ефективніших аналогів. Тобто такі необоротні активи не відповідають сучасним вимогам. Об'єкти основних засобів стають морально застарілими, не встигнувши зноситися фізично.

Основні фактори, що впливають на величину амортизації: первинна вартість необоротних активів, ліквідаційна вартість; вартість, яка амортизується; очікуваний термін корисного використання. Нараховування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, який устанавлюється підприємством при зарахуванні цього об'єкта на баланс, і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

При визначенні терміну корисного використання враховується: очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або фізичної продуктивності; очікуваний фізичний та моральний знос; правові обмеження щодо термінів використання об'єкта.

При визначенні терміну корисного використання об'єкта підприємства керуються технічними паспортами, які надаються продавцями, будівельниками, експертними висновками компетентних комісій, набутим досвідом.

Строк корисного використання основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання. Результати зміни терміну корисного використання об'єкта впливають на величину амортизації об'єкта в поточному та майбутньому періодах, проте накопичена амортизація за попередні періоди не коригується.

Нарахування амортизації відповідно до П(С)БО 7 починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання, і припиняється з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів. Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів для цілей фінансового обліку:

- 1) прямолінійний;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивний;
- 5) виробничий.

Метод амортизації підприємство обирає самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від використання об'єкта. Якщо очікуваний спосіб одержання економічних вигод змінюється, тоді може бути обраний інший метод нарахування амортизації.

Прямолінійний метод забезпечує рівномірну амортизацію об'єкта протягом усього терміну його використання. За цим методом річна сума амортизації визначається діленням вартості, що підлягає амортизації, на очікуваний термін корисного використання. Річна сума амортизації ($B_{a,рiч}$) розраховується за формулою:

$$B_{a,рiч} = \frac{B_n - B_d}{T}, \quad (2.1)$$

де B_n – первісна вартість об'єкта основних засобів;
 B_d – ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів;
 T – термін корисного використання.

Поділивши одержаний результат на 12, одержимо місячну суму амортизації.

Переваги методу: простота розрахунку амортизації; можливість рівномірного розподілу амортизації в кожному звітному періоді, що зручно для зіставлення собівартості продукції з доходами від її реалізації.

Недоліки методу: не враховується моральний знос основних засобів і чинник зростання витрат на ремонт у міру експлуатації об'єктів основних засобів.

На практиці зручніше використовувати не річну суму амортизації, а річну норму амортизації, яку можна розрахувати на групу об'єктів основних засобів.

Річну норму амортизації (P_n) розраховують за формулою

$$P_n = \frac{100}{T}. \quad (2.2)$$

Тоді річна сума амортизації визначатиметься множенням річної норми амортизації на первісну вартість об'єкта (за вирахуванням його ліквідаційної вартості).

Цей метод рекомендовано застосовувати для амортизації основних засобів, знос яких не залежить від обсягу виробництва (будівлі адміністративного призначення, виробничі цехи, загальновиробниче обладнання).

Метод зменшення залишкової вартості передбачає визначення річної суми амортизації множенням залишкової вартості на початок року (Взал) або первісної вартості цього об'єкта на річну норму амортизації. Річна норма амортизації обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість:

$$P_n = \left(1 - \sqrt[n]{\frac{B_n}{B_n}} \right) \times 100\%, \quad (2.3)$$

де n — кількість років корисного використання об'єкта.

Місячна норма амортизації в цьому випадку, як і в попередньому, визначається діленням річної норми на 12.

Норма амортизації при цьому методі значно вища, ніж при прямолінійному, значення норми залишається незмінним протягом усього терміну використання об'єкта. База для нарахування амортизації при цьому методі постійно (з року в рік) змінюється. Це забезпечує швидку (прискорену) амортизацію об'єкта протягом перших років його експлуатації. При цьому методі залишкова вартість ніколи не дорівнюватиме нулю. Цей метод ґрунтується на припущенні, що новий об'єкт основних засобів дасть велику віддачу в перший рік його експлуатації, потім його віддача (продуктивність, потужність) щорічно зменшуватиметься. Відповідно в першому році експлуатації об'єкта буде отримано більше економічних вигод, ніж у кожному наступному.

Отже, при застосуванні цього методу економічно обґрунтованим є нарахування більшої суми амортизації в першому році використання об'єкта і поступове її зменшення надалі. Оскільки при застосуванні цього методу сума амортизації нараховується нерівномірно, також нерівномірно накопичується сума зносу і зменшується залишкова вартість. В останньому році експлуатації об'єкта залишкова вартість наближається до ліквідаційної вартості. Цей метод доцільно застосовувати для амортизації об'єктів, які піддаються швидкому моральному старінню, під впливом чого термін їхнього корисного використання може бути визначений лише приблизно. До таких об'єктів належать транспортні засоби, прилади, засоби зв'язку, меблі, комп'ютери, що використовуються в адміністративних цілях.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості є різновидом попереднього. При цьому методі річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації і подвоєної норми амортизації, обчисленої, виходячи з терміну корисного використання об'єкта.

$$P_n = \frac{B_n}{T \times 2}. \quad (2.4)$$

Місячна норма амортизації визначається діленням річної норми на 12. При застосуванні цього методу річна норма амортизації являє собою фіксовану (у відсотках) величину і застосовується до залишкової вартості об'єктів основних засобів. При цьому в перший рік експлуатації об'єкта основних засобів нараховується найбільша сума амортизації, потім вона зменшується щороку. Передбачувана ліквідаційна вартість не враховується при розрахунку річної норми амортизації.

Кумулятивний метод, або метод суми цифр років, заснований на розрахунку кумулятивного коефіцієнта, що є, по суті, нормою амортизації. При цьому методі річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, і кумулятивного коефіцієнта (K_k). Кумулятивний коефіцієнт розраховується на кожний рік використання об'єкта діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного терміну використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання. Сума років (або чисел років) корисної експлуатації об'єкта — це результат додавання порядкових номерів тих років, протягом яких функціонує об'єкт. Ефект від використання цього методу такий самий, як і від використання методу залишкової вартості: у перші роки експлуатації списується основна частина первісної вартості, але досягається це не за рахунок того, що в наступні роки зменшується база для нарахування амортизації, а внаслідок зменшення норми амортизації.

Виробничий метод нарахування амортизації передбачає нарахування місячної суми амортизації (M_n) множенням фактичного місячного обсягу виробництва продукції (робіт, послуг) ($O_{м.л}$) на виробничу ставку амортизації (C_a). Це єдиний метод, коли місячна сума амортизації визначається безпосередньо, а не діленням на 12 річної суми амортизації (або норми амортизації), як це має місце при застосуванні прямолінійного методу, методу зменшення залишкової вартості і кумулятивного методу.

Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів (O_p).

Виробнича ставка амортизації розраховується за формулою:

$$C_a = \frac{B_n - B_x}{O_p}. \quad (2.5)$$

Для визначення цієї ставки інформація про термін корисного використання об'єкта не потрібна. Але потрібна інформація про очікуваний обсяг виробництва, що може виражатися як у натуральних одиницях (штуках, метрах, тоннах тощо), так і в грошових. Відповідно, норма амортизації може встановлюватися на одну штуку, тонну, гривню і т.п. Перевага цього методу полягає в тому, що він забезпечує максимально рівномірний розподіл вартості, що амортизується, на вироблену продукцію. Але використання виробничого методу обмежене. Він застосовується передусім для амортизації основного технологічного обладнання, за яким може бути визначений випуск продукції (обсяг робіт, послуг), і якщо інтенсивність використання об'єкта впливає на його експлуатаційні властивості. Переваги методу — це простота та раціональність розрахунку. Недоліком є те, що неможливо або дуже складно визначити фактичний обсяг продукції, виробленої з використанням того чи іншого активу.

Згідно з П(С)БО 7, підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. Податковий метод передбачає нарахування бухгалтерської амортизації за правилами ст. 8 Закону про оподаткування прибутку. Амортизують тут витрати не на всі основні засоби, які експлуатуються на підприємстві, а лише такі витрати:

- на придбання основних фондів для власного виробничого використання;
- на самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб;
- на проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів;

— на капітальні поліпшення землі, не пов'язані з будівництвом.

Амортизацію нараховують від суми балансової вартості на початок розрахункового кварталу один раз на квартал за такими нормами: група 1–2%; група 2–10%; група 3–6%; група 4–15%.

По групі 1 амортизація нараховується за кожним об'єктом до досягнення ним балансової вартості 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; по групах 2, 3, 4 — у цілому по групі до досягнення групою балансової нульової вартості. Після досягнення вартості об'єкта в групі 1 зазначеного значення залишкової вартості вона включається до складу валових витрат відповідного податкового періоду і прирівнюється до нуля.

Недоліками методу є те, що він не враховує реальних термінів служби основних засобів і не дає можливість визначити залишкову вартість по об'єктах, де облік ведеться в цілому по групах.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується прямолінійним або виробничим методами. Також можна використовувати спрощений метод при амортизації бібліотечних фондів і малоцінних необоротних активів:

- амортизація нараховується в першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% його вартості та решта 50% вартості — у місяці їх списання з балансу;
- амортизація нараховується в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100% його вартості.

Суми амортизації, нараховані для цілей оподаткування, в бухгалтерському фінансовому обліку не відображаються.

Бухгалтерський облік зносу необоротних матеріальних активів відображається на пасивних субрахунках:

- 131 «Знос основних засобів».
- 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів».

Нарахована амортизація включається до складу витрат основного виробництва (рахунок 23 «Виробництво»), загальновиробничих витрат (рахунок 91 «Загально-виробничі витрати»), адміністративних витрат (рахунок 92 «Адміністративні витрати»), витрат на збут (рахунок 93 «Витрати на збут»), інших витрат операційної діяльності (рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності») залежно від цілей використання об'єкта основних засобів:

- 1) нарахування амортизації з використанням тільки рахунків класу 9 «Витрати»: Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»), 94 «Інші витрати операційної діяльності» Кт 131 «Знос основних засобів», 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;
- 2) нарахування амортизації з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами»: Дт 83 «Амортизація» Кт 131 «Знос основних засобів», 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;
- Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»), 94 «Інші витрати операційної діяльності» Кт 83 «Амортизація».

2.10. Облік операцій переоцінки основних засобів

У процесі господарської діяльності підприємство має право проводити переоцінювання (дооцінювання або уцінювання) об'єктів основних засобів, якщо їхня залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

Економічна необхідність переоцінки полягає у визначенні реальної вартості об'єкта і в уточненні витрат підприємства на його експлуатацію. Операції з переоцінки основних засобів складаються з операцій зменшення первісної вартості об'єктів та їхнього зносу — уцінки, і операцій збільшення первісної вартості об'єктів та їхнього зносу — дооцінки.

У разі переоцінювання об'єкта основних засобів на ту саму дату переоцінюються всі об'єкти групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Переоцінювання основних засобів може проводитись у випадку, коли відношення справедливої вартості об'єкта основних засобів до їхньої залишкової вартості перевищує величину суттєвості. Величина суттєвості встановлюється кожним підприємством самостійно і вказується в наказі про облікову політику. Переоцінювання основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінювання, надалі має проводитись з такою регулярністю, щоб їхня залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. Частота переоцінювань залежить від коливань справедливої вартості об'єктів основних засобів, що переоцінюються. Коли існують значні та непостійні коливання справедливої вартості об'єктів основних засобів, тоді такі об'єкти звичайно слід переоцінювати щорічно. У разі незначного коливання справедливої вартості об'єктів основних засобів можна їх переоцінювати кожні три або п'ять років.

Основні засоби переоцінюються за рішенням керівника підприємства згідно з відповідним наказом. На підставі цього документа створюється комісія з переоцінювання та встановлюється порядок і строки його проведення. До складу експертної комісії входять облікові працівники та інженери. Комісія встановлює всі об'єкти основних засобів, які підлягають переоцінюванню. Бухгалтерія підприємства готує відомість переоцінки основних засобів у довільній формі. В ній фіксують інвентарний номер та найменування об'єкта, його первісну вартість, суму нарахованого зносу, залишкову вартість. Члени комісії визначають по кожному об'єкту основних засобів справедливу вартість та розраховують індекс переоцінювання.

Переоцінена первісна вартість та сума переоціненого зносу об'єктів основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу цих об'єктів на індекс переоцінювання. Індекс переоцінювання визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Сума дооцінки (уцінки) вартості і зносу об'єкта основних засобів визначається як різниця цих показників до і після застосування індексу переоцінювання.

Якщо залишкова вартість об'єкта дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість відповідатиме справедливій вартості без зміни суми зносу об'єкта.

Дані про переоцінювання (зміну первісної вартості і зносу) відображаються в реєстрах аналітичного обліку основних засобів (відомість обліку необоротних активів і зносу). Необхідно зберігати всю інформацію про порядок визначення справедливої вартості об'єктів основних засобів на дату переоцінювання. Якщо переоцінювання проводилось із залученням професійних оцінювачів, то обов'язково складається звіт

про експертне оцінювання, в якому, крім справедливої вартості майна, досить детально фіксують підходи і методологію дослідження цієї вартості.

Відображення в бухгалтерському обліку результатів переоцінювання вартості основних засобів залежить від результатів минулих переоцінок. Так, результат першого переоцінювання відображають так: сума дооцінки вартості і зносу збільшує первісну вартість і накопичений знос об'єкта основних засобів, а сума уцінки вартості і зносу зменшує первісну вартість і накопичений знос. Різниця між сумою дооцінки вартості і сумою дооцінки зносу основних засобів зараховується на збільшення додаткового капіталу, а різниця між сумою уцінки вартості і сумою уцінки зносу включається до складу витрат:

- 1) відображення дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів:
Дт 10 «Основні засоби»
Кт 423 «Дооцінка активів»;
- 2) відображення дооцінки нарахованого зносу об'єкта основних засобів:
Дт 423 «Дооцінка активів»
Кт 131 «Знос основних засобів»;
- 3) відображення уцінки нарахованого зносу об'єкта основних засобів:
Дт 131 «Знос основних засобів»
Кт 10 «Основні засоби»;
- 4) відображення уцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів:
Дт 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»
Кт 10 «Основні засоби».

У разі дооцінки об'єкта основних засобів, який раніше було переоцінено, перевищення суми попередніх уцінок (відображених у складі витрат) над сумою попередніх дооцінок (відображених у складі доходів) залишкової вартості цього об'єкта включається до складу доходу звітного періоду. І лише різниця між сумою дооцінки залишкової вартості та вказаним перевищенням відображається у складі додаткового капіталу. І навпаки, під час уцінювання об'єкта основних засобів, який раніше було переоцінено, перевищення суми попередніх дооцінок (відображених у складі доходів) над сумою попередніх уцінок (відображених у складі витрат) залишкової вартості цього об'єкта списується в дебет рахунка додаткового капіталу. Різниця між сумою уцінки залишкової вартості об'єкта та вказаним перевищенням відображається у складі витрат звітного періоду.

Основні бухгалтерські проведення оформлення переоцінок наведені в табл. 2.20.

Таблиця 2.20

Кореспонденція рахунків при подальшій переоцінці основних засобів

Результат попереднього переоцінювання залишкової вартості	Результат поточного переоцінювання залишкової вартості	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1. Результат поточного переоцінювання – дооцінювання				
Дооцінка	Дооцінка	10 «Основні засоби»	423 «Дооцінка активів»	На суму дооцінки залишкової вартості

Продовження табл. 2.20

Уцінка	Дооцінка в розмірі, що перевищує суму витрат за попередніми переоцінками	10 «Основні засоби»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	На суму витрат від попередньої уцінки
	Дооцінка в розмірі, що перевищує суму витрат попередніх переоцінок	10 «Основні засоби»	423 «Дооцінка активів»	На суму перевищення поточної дооцінки над сумою витрат по попереднім переоцінкам
2. Результат поточного переоцінювання–уцінювання				
Уцінка	Уцінка	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	10 «Основні засоби»	На суму уцінки залишкової вартості
Дооцінка	Уцінка в сумі, що не перевищує результату попередніх переоцінок	423 «Дооцінка активів»	10 «Основні засоби»	На суму залишку додаткового капіталу попередньої дооцінки
	Уцінка в сумі, що перевищує результат попередніх переоцінок	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	10 «Основні засоби»	На суму, що перевищує поточну уцінку над сумою додаткового капіталу від попередньої дооцінки

При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, сума залишку дооцінки цих об'єктів, відображена на субрахунку 423 «Дооцінка активів», включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Процес переоцінювання основних засобів за Міжнародними Стандартами фінансової звітності (МСФЗ) та П(С)БО України суттєво не відрізняється.

2.11. Облік операцій з поліпшення основних засобів

Основним документом, що регламентує питання відображення в бухгалтерському обліку витрат на ремонт основних засобів, є П(С)БО 7 (п. 14 та 15). Ремонти умовно поділяють на два типи:

- поточні ремонти здійснюються за необхідності і виконуються в основному власними силами. До поточних ремонтів належать дрібні роботи щодо заміни або ремонту окремих зношених деталей, вузлів машин, обладнання, елементів конструкції будівель та споруд, а також профілактичні ремонти й огляди для підтримки об'єктів у первісному робочому стані;
- капітальні ремонти здійснюються з періодичністю понад один рік, при цьому здійснюються повне розбирання, заміна або відновлення всіх зношених деталей,

вузлів. Капітальні ремонти поліпшують об'єкти основних засобів та призводять до зростання майбутніх економічних вигод (модернізація, модифікація, добування, реконструкція та ін.) від використання об'єктів.

Ремонтні роботи організуються і проводяться підрядним і господарським способами.

Підрядний спосіб полягає в тому, що для проведення ремонтів залучаються спеціалізовані ремонтні підприємства й інші сторонні організації, які виконують ремонт за договорами.

Господарський спосіб являє собою виконання ремонтних робіт силами і засобами самого підприємства. Облік ремонтів, які здійснюються підрядним способом, проводиться на підставі договорів або наряд-замовлень. Передача основних засобів у ремонт оформляється накладною-вимогою. У міру закінчення ремонту підрядник письмово повідомляє замовникові. Закінчений ремонт обладнання приймається за актом.

Розрахунки з підрядчиками за капітальний ремонт обладнання проводиться згідно з рахунками за повністю закінчені ремонтні роботи по об'єкту в цілому відповідно до вартості ремонту. До рахунків прикладаються акти приймання виконаних робіт.

Приймання закінчених робіт з ремонту і поліпшення основних засобів (модернізація, добування, реконструкція тощо) оформляється актом приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів також оформляється довідка-розшифровка.

Рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізацію, модифікацію, добування, реконструкцію) об'єкта, що приведе в майбутньому до збільшення економічних вигод, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат. Зокрема, заміна окремих важливих компонентів (частин) основних засобів (двигунів тощо) може бути відображена як заміна об'єкта основних засобів, якщо термін корисного використання такої частини відрізняється від терміну корисного використання основних засобів, до яких належить цей компонент. У цьому випадку заміна такого компонента відображається як капітальні інвестиції у придбання нового об'єкта основних засобів і замінений об'єкт списується. Витрати на поліпшення основних засобів для відновлення майбутніх економічних вигод, очікуваних від їхнього використання, визнаються капітальними інвестиціями за умови, що балансова вартість активу не перевищує суми його очікуваного відшкодування. Сумою очікуваного відшкодування вважається найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання основних засобів, включаючи його ліквідаційну вартість.

Витрати на капітальний ремонт об'єкта основних засобів визнаються витратами звітного періоду. Такі витрати можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо витрати на значний огляд і капітальний ремонт можуть бути ідентифіковані з окремою амортизованою частиною (компонентом) основних засобів. Витрати на ремонт можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо ціна придбання активу вже відображає зобов'язання (необхідність) підприємства здійснити в майбутньому витрати для приведення активу до стану, в якому він придатний для використання.

Наприклад, у разі придбання будівлі, яка потребує ремонту, витрати на ремонт приймаються на збільшення первісної вартості цієї будівлі до суми, яка може бути відшкодована від використання будівлі в майбутньому.

Згідно з п. 14 П(С)БО 7, вартість робіт, що приводить до збільшення очікуваних майбутніх вигод від об'єкта основних засобів, включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом.

Бухгалтерські проведення щодо обліку капітального ремонту основних засобів показано в табл. 2.21.

Таблиця 2.21

Бухгалтерські проведення щодо обліку капітального ремонту основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Здійснено капітальний ремонт об'єкта основних засобів підрядним способом	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
2	Відображено ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
3	Збільшено первісну вартість об'єкта основних засобів	10 «Основні засоби»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»
4	Оплачено ремонт об'єкта основних засобів	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Прикладами такого поліпшення є:

а) модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;

б) заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);

в) впровадження ефективнішого технологічного процесу, завдяки чому зменшаться первісно оцінені виробничі витрати;

г) добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання.

Згідно з п. 15 П(С)БО 7, витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт тощо), включаються до складу витрат звітного періоду.

До технічних паспортів, інвентарних карток або інших реєстрів аналітичного обліку відповідних об'єктів основних засобів заносяться дані про змінені техніко-економічні характеристики (вартість, потужність, площа тощо) в результаті їх поліпшення.

Бухгалтерські проведення щодо обліку поточного ремонту основних засобів показано в табл. 2.22.

Таблиця 2.22

Бухгалтерські проведення щодо обліку поточного ремонту основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Здійснено поточний ремонт об'єкта основних засобів силами сторонньої організації	23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 941 «Витрати на дослідження і розробки»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
2	Відображено ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
4	Оплачено ремонт об'єкта основних засобів	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

За МСФЗ (як і в Україні), подальші витрати на поліпшення основних засобів визначаються як актив тільки тоді, коли вони покращують стан активу, підвищуючи оцінений спочатку рівень його продуктивності.

Відповідно до міжнародних стандартів, визнані витрати, пов'язані з об'єктом основних засобів, повинні додаватися до балансової вартості цього активу, якщо є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які перевищують первісно оцінений рівень продуктивності існуючого активу, будуть мати місце. Всі інші витрати визнаються як витрати періоду, в якому вони були понесені.

Поточні і капітальні ремонти плануються відповідними технічними службами залежно від стану основних засобів.

Наприкінці кожного року відповідна служба визначає, які закріплені за нею об'єкти потребують капітального ремонту, граничні терміни експлуатації, періодичність проведених ремонтів, складає графік ремонтів.

Бухгалтерія заносить вартість ремонтів до інвентарної картки і визначає вид поліпшення: або це ремонт (підтримання об'єкта в робочому стані), або модернізація. Витрати на модернізацію в бухгалтерському обліку збільшують вартість об'єкта основних засобів і далі амортизуються.

Витрати на підтримання об'єкта в робочому стані відносяться на відповідні витратні рахунки. Для податкового обліку всі витрати на поліпшення фіксуються та відносяться на збільшення балансової вартості груп основних засобів.

2.12. Інвентаризація основних засобів

У процесі проведення інвентаризації основних засобів перевіряється наявність і стан будівель, споруд, незавершеного будівництва, інвентар та устаткування, а також земельні ділянки. Така перевірка проводиться в таких розрізах: власні основні засоби, на відповідальному зберіганні, в ремонті, передані або прийняті в оренду (лізинг) основні засоби.

До початку проведення інвентаризації необхідно перевірити наявність та стан інвентарних карток, описів та інших реєстрів аналітичного обліку, а також технічних паспортів, іншої технічної документації; наявність документів на основні засоби, що були здані або отримані підприємством на правах оренди (лізингу), на зберігання або в тимчасове користування. За відсутності документів необхідно забезпечити їх отримання та оформлення.

Після детального вивчення зазначеної інформації члени комісії проводять огляд об'єктів з метою перевірки їх фактичної наявності в місцях експлуатації та встановлення їх придатності для подальшого використання за призначенням.

Привласнені об'єктам основних засобів інвентарні номери не повинні змінюватись упродовж усього терміну їхньої експлуатації. Заміна інвентарних номерів може бути проведена лише в тих випадках, якщо виявлено, що об'єкти помилково відображаються не в тій групі основних засобів, до якої вони повинні бути включені за своїм техніко-виробничим призначенням, а також у випадках встановлення неправильної їх нумерації.

У ході проведення інвентаризації будинків, споруд та іншої нерухомості інвентаризаційна комісія перевіряє наявність документів, які підтверджують знаходження вказаних об'єктів у власності підприємства. Також перевіряється наявність документів на земельні ділянки, водойми та інші об'єкти природних ресурсів, що перебувають у власності підприємства.

При виявленні об'єктів, що не прийняті на облік, а також об'єктів, за якими в реєстрах бухгалтерського обліку відсутні або вказані неправильні дані, що їх характеризують, комісія повинна включити до опису правильні дані та технічні показники за цими об'єктами. При виявленні необлікованих основних засобів встановлюється, коли і за чийм розпорядженням надійшли невраховані об'єкти, виявлені при інвентаризації, за рахунок яких джерел списані витрати на їхнє придбання. Ці відомості відображаються в протоколі засідання інвентаризаційної комісії. У разі неможливості встановлення первісної вартості за фактичними витратами не обліковані об'єкти оцінюються за їхньою справедливою вартістю на дату їх виявлення. Знос визначають експертним шляхом залежно від технічного стану відповідного об'єкта.

При інвентаризації основних засобів поряд з перевіркою їхньої фактичної наявності встановлюється ступінь їхнього фактичного зносу, за результатами якого коригуються записи на рахунках обліку необоротних активів.

Основні засоби, не придатні до експлуатації і до відновлення, до опису фактичних залишків не включаються. На ці предмети інвентаризаційна комісія складає окремі описи із зазначенням часу введення в експлуатацію і причин, з яких вони стали непридатними для подальшого використання. Списання таких об'єктів здійснюється відповідно до діючого порядку щодо ліквідації основних засобів.

Основні засоби, які на момент інвентаризації перебувають за межами підприємства (в далеких рейсах морські та річні судна, залізничний рухомий склад, автомашини;

передані на капітальний ремонт машини та обладнання тощо), інвентаризуються до моменту тимчасового їхнього вибуття.

Основні засоби, що перебувають у лізингу, ремонті тощо, вносяться до інвентаризаційного опису на підставі актів, накладних, квитанцій та інших документів, які засвідчують приймання вказаного майна ремонтними, обслуговуваними та іншими підприємствами.

Інвентаризація незакінчених капітальних робіт (незавершеного виробництва) проводиться по кожному об'єкту окремо. Інвентаризаційна комісія повинна перевірити, чи не обліковується в складі незавершеного виробництва обладнання, передане до монтажу, але монтаж якого фактично не розпочатий, а також стан законсервованих об'єктів і тих, будівництво яких тимчасово припинено, виявити причини і підстави для їхньої консервації або припинення будівництва. В описі зазначається назва об'єкта, детальний опис стадії робіт, а також обсяг виконаних робіт.

При інвентаризації витрат на незавершені ремонти основних засобів комісія вивчає первинні документи, на підставі яких здійснюється ремонт, перевіряє відповідність фактично витрачених на ремонт деталей, вузлів або витрат на їх відновлення документам, які складаються перед постановкою об'єктів основних засобів на ремонт; дає оцінку ефективності проведених витрат на такі ремонти та контролює їх відповідність існуючим нормативам; визначає ступінь готовності об'єктів, що ремонтуються; підраховує економію або перевитрати коштів, а в окремих випадках перевіряє доцільність проведення таких ремонтів. На незавершений ремонт складається акт інвентаризації із зазначенням назви об'єкта, який ремонтується, виду, відсотка виконання робіт, а також кошторисної і фактичної вартості виконаних робіт.

У випадку встановлення не відображених у бухгалтерському обліку підприємства виконаних робіт капітального характеру (добудова поверхів, прибудова нових приміщень тощо) або часткової ліквідації будинків та споруд (ліквідація окремих конструктивних елементів), інвентаризаційна комісія визначає суми збільшення або зменшення первісної вартості об'єктів.

2.13. Розкриття інформації про склад і рух необоротних активів у фінансовій звітності

Відомості про наявність, рух і амортизацію основних засобів надаються в різних варіантах і з різною деталізацією майже в усіх формах фінансової звітності. Але найбільш детальна інформація про основні засоби подається у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» (розділ 2 «Основні засоби»). Графи таблиці цієї форми дають можливість побачити рух основних засобів і зміну їхньої вартості упродовж звітного року. Рядки 100–250 таблиці надають відомості в розрізі класифікаційних груп основних засобів, а в рядку 260 відображаються їх підсумкові значення за всіма графами таблиці.

Форма № 1 «Баланс» у графах 3 і 4 відображає відомості про первісну вартість і знос основних засобів (рядки 031, 032). Залишкова вартість основних засобів у рядку 030 формується як різниця відповідних даних рядків 031 і 032 форми № 1.

У графах 3 і 4 рядка 260 «Амортизація» розділу 2 «Елементи операційних витрат» форми 2 «Звіт про фінансові результати» відображається сума нарахованої амортизації основних засобів, яка відноситься до операційних витрат.

У формі № 4 «Звіт про власний капітал» у графі 6 рядка 060 «Дооцінка основних засобів» відображається інформація про суми дооцінки або уцінки залишкової вартості основних засобів.

2.14. Практичний блок

Контрольні запитання

1. У яких законодавчих та нормативних актах держави визначається зміст понять основних засобів і основних фондів?
2. Назвіть основні критерії віднесення матеріального об'єкта до основних засобів.
3. Дайте визначення категорії «основні засоби і нематеріальні активи».
4. Перерахуйте класифікаційні групи необоротних активів, які використовуються для цілей бухгалтерського обліку.
5. Назвіть групи основних засобів, які не амортизуються.
6. Дайте характеристику основних груп основних фондів для цілей оподаткування прибутку підприємства (податкового обліку).
7. Дайте визначення первісної вартості необоротних активів.
8. Назвіть складові формування первісної вартості основних засобів.
9. Перерахуйте випадки використання справедливої вартості при оцінці основних засобів.
10. Як визначити залишкову (балансову) вартість основних засобів?
11. Назвіть відомі види оцінки основних засобів.
12. Дайте характеристику рахунка 15 «Капітальні інвестиції».
13. Перерахуйте усі випадки використання акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів за формою ОЗ-1.
14. Назвіть первинний документ з обліку основних засобів, який використовується для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів.
15. Що є об'єктом аналітичного обліку основних засобів?
16. Назвіть основні шляхи надходження основних засобів на підприємство.
17. Охарактеризуйте порядок визнання і оцінки об'єктів основних засобів, що збудовані на підприємстві.
18. Назвіть можливі умови ліквідації основних засобів за власною ініціативою підприємства.
19. Дайте визначення фізичного і морального зносу основних засобів.
20. Назвіть основні фактори, що впливають на величину амортизації.
21. За яким методом амортизації залишкова вартість об'єкта основних засобів ніколи не буде дорівнювати нулю?
22. Яким чином розраховується річна сума амортизації з використанням прямолінійного методу нарахування амортизації?
23. За якою формулою визначається індекс переоцінки основних засобів?
24. Дайте визначення поняття «амортизація».
25. Дайте характеристику виробничого методу нарахування амортизації.

Тести для самоконтролю

1. Первинний документ «Акт приймання-передачі основних засобів» за формою ОЗ-1 використовується для:
 - а) оформлення купівлі і введення в експлуатацію основних засобів;
 - б) оформлення приймання закінчених робіт з будови і дообладнання основних засобів;
 - в) оформлення списання непридатних об'єктів основних засобів;
 - г) ведення аналітичного обліку основних засобів.

2. Виберіть господарську операцію, яка відображається бухгалтерським проведенням Дт 23 «Виробництво» Кт 131 «Знос основних засобів»:

- а) списання будівельних матеріалів на будівництво об'єкта основних засобів;
- б) списання суми зносу ліквідованого об'єкта основних засобів;
- в) нарахування амортизації основного виробничого обладнання;
- г) введення в експлуатацію об'єкта основних засобів.

3. Виберіть господарську операцію, яка відображається бухгалтерським проведенням Дт 10 «Основні засоби» Кт 15 «Капітальні інвестиції»:

- а) придбання об'єкта основних засобів;
- б) введення в експлуатацію об'єкта основних засобів;
- в) переоцінювання об'єкта основних засобів;
- г) продаж об'єкта основних засобів.

4. Інвентарна картка обліку основних засобів за формою ОЗ-6 необхідна для:

- а) ведення синтетичного обліку операцій з основними засобами;
- б) ведення аналітичного обліку об'єктів основних засобів;
- в) розрахунку амортизації основних засобів;
- г) усі відповіді вірні.

5. До якого методу нарахування амортизації належить твердження, що залишкова вартість об'єкта основних засобів ніколи не буде дорівнювати нулю:

- а) метод прямолінійного списання;
- б) метод зменшення залишкової вартості;
- в) кумулятивний метод;
- г) виробничий метод?

6. Виберіть можливий метод нарахування амортизації для необоротних матеріальних активів:

- а) прямолінійний;
- б) виробничий;
- в) в розмірі 100% вартості в перший місяць їх використання;
- г) усі відповіді правильні.

7. Річна сума амортизації при використанні методу прямолінійного списання визначається так:

- а) амортизаційна вартість ділиться на строк корисного використання об'єкта;
- б) первісна вартість об'єкта множиться на річну норму амортизації;
- в) амортизаційна вартість множиться на кумулятивний коефіцієнт;
- г) фактичний обсяг виробництва продукції множиться на виробничу ставку амортизації.

8. Виберіть формулу, за якою визначається коефіцієнт переоцінювання вартості основних засобів:

- а) первісна вартість об'єкта × індекс інфляції;
- б) справедлива вартість об'єкта × індекс інфляції;
- в) справедлива вартість об'єкта / балансову вартість об'єкта;
- г) первісна вартість × індекс переоцінки.

9. Метод амортизації об'єкта основних засобів на підприємстві:

- а) вибирається підприємством самостійно;
- б) призначається міністерством фінансів;
- в) визначається податковою інспекцією;
- г) визначається місцевими органами влади.

10. Виберіть бухгалтерську проводку, яка відображає в обліку списання суми зносу ліквідованого об'єкта основних засобів:

- а) Дт 976 «Списання необоротних активів»
Кт 10 «Основні засоби»;
- б) Дт 131 «Знос основних засобів»
Кт 10 «Основні засоби»;
- в) Дт 92 «Адміністративні витрати»
Кт 131 «Знос основних засобів»;
- г) Дт 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»
Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

Практичні вправи для самостійної роботи

Вправа 1

Підприємство в процесі будівництва цеху для виробничих потреб господарським способом мало такі витрати з ПДВ (суми умовні), показані в табл. 1:

Таблиця 1

Витрати	Сума, тис. грн
1. Проектно-кошторисна документація	60,0
2. Комплексна експертиза проектної документації	6,0
3. Будівельні матеріали	600,0
4. Послуги сторонніх організацій (екскаватор, автомобіль, кран)	6,0
5. Оплата праці працівників, зайнятих на будівництві з урахуванням відрахувань на соціальні заходи	770,0

Складіть відповідні бухгалтерські записи для відображення в обліку витрат на формування вартості об'єкта основних засобів і введення його в експлуатацію.

Вправа 2

Підприємство продає основні засоби:

— виробниче приміщення за договірною ціною 25 000 грн, крім того, ПДВ — 5000 грн;

— вантажний автомобіль за ціною 27 500 грн, крім того, ПДВ — 5500 грн.

Справедлива вартість основних засобів дорівнює ціні продажу.

У табл. 2 подано інформацію про продані об'єкти.

Таблиця 2

Дані про об'єкти	Сума, грн	
	Виробниче приміщення	Вантажний автомобіль
Первісна вартість	40 000	41 600
Сума зносу	8000	15 200
Залишкова вартість	32 000	26 400
Справедлива вартість з урахуванням ПДВ	30 000	33 000

Складіть відповідні бухгалтерські записи операцій з продажу об'єктів основних засобів.

Вправа 3

Підприємство купило автомобіль ВАЗ-21099 у фізичної особи за ціною, визначеною експертним шляхом. Необхідну інформацію подано в табл. 3.

Таблиця 3

Зміст операцій	Сума, грн
Сплачено за автомобіль	22 700
Сплачено збір до Пенсійного фонду	681
Нараховано і сплачено податок на транспорт	57
Сплачено реєстраційний збір	182

Складіть відповідні бухгалтерські записи за операціями купівлі і введення в експлуатацію легкового автомобіля.

Вправа 4

Первісна вартість придбаного обладнання становить 20 000 грн, а термін його корисного використання – 4 роки. Очікується, що ліквідаційна вартість цього обладнання буде 2000 грн. Виконайте розрахунки амортизації з використанням методів прямолінійного списання, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, суми чисел років (кумулятивний), виробничого, враховуючи очікуваний обсяг виробництва 90 000 одиниць готової продукції. За результатами розрахунків порівняйте ці методи і висновки.

Вправа 5

Підприємство проводить дооцінку обладнання, яке раніше було уцінене. Дані про переоцінку наведені в табл. 4.

Таблиця 4

Найменування показників	Сума, грн
1. Первісна вартість	6000
2. Сума попередніх уцінок	2670
3. Переоцінена первісна вартість	3330
4. Нарахований знос (до переоцінки)	1500
5. Переоцінка (зменшення) зносу	670
6. Сума зносу з урахуванням переоцінки	830
7. Залишкова вартість (після уцінки)	2500
8. Індекс дооцінки	1,2

Наступна переоцінка обладнання виконана з урахуванням індексу 1,6.

Виконайте розрахунки і відобразіть в обліку переоцінку обладнання.

РОЗДІЛ 3. ОБЛІК ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ

Мета вивчення розділу: закріпити в студентів основні методологічні підходи до організації і ведення обліку орендних операцій на бухгалтерських рахунках орендаря та орендодавця.

Після вивчення розділу студенти повинні знати:

- економічний зміст і характеристику орендних операцій;
- класифікацію видів оренди та орендних угод;
- порядок організації бухгалтерського обліку операцій оренди в орендаря і в орендодавця;
- порядок формування бухгалтерських проведення з обліку орендних операцій;
- порядок розрахунку орендних платежів;
- порядок розкриття інформації про оренду у фінансовій звітності.

Студенти повинні вміти:

- складати первинні документи з обліку операцій оренди;
- складати бухгалтерські проведення з обліку орендних операцій;
- здійснювати розрахунки орендної плати.

Основні терміни

Негарантована ліквідаційна вартість — частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною.

Оренда — угода, за якою орендодавець передає орендарю права користування необоротним активом протягом погодженого строку за платіж (або ряд платежів).

Орендар — юридична особа або підприємець — не юридична особа, яка одержує майно в оренду.

Орендна ставка відсотка — ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди.

Орендодавець — юридична особа або підприємець — не юридична особа, яка здає майно в оренду.

Строк оренди — термін дії безвідмовної орендної угоди, а також термін продовження цієї угоди, який обумовлений на початок строку оренди.

Суборенда — угода про передачу орендарем орендованого ним майна в оренду третій особі.

Початок строку оренди — дата, яка настає раніше: дата підписання орендної угоди або дата прийняття сторонами зобов'язань відносно основних положень угоди про оренду.

Теперішня вартість активів або зобов'язань — дисконтована вартість майбутніх чистих грошових надходжень (довгострокових зобов'язань), які даний об'єкт може генерувати за умов нормального функціонування підприємства.

3.1. Економічна сутність і визначення оренди

Здійснення підприємницької діяльності із залученням активів на умовах оренди займає значне місце в господарській діяльності. З економічної точки зору оренда являє собою одержання майна у тимчасове користування за визначену винагороду. Передача майна в користування зумовлена рядом причин:

- власник майна в даний момент не відчуває потреби у використанні цього майна, а для реалізації майна необхідних передумов немає;
- громадянин або організація, не будучи власником майна, має потребу в його використанні (іноді епізодично);
- потреба у використанні даного майна може бути тривалою або постійною, але його придбання у власність неможливе або економічно недоцільне.

Правове регулювання орендних операцій здійснюється законодавством України. Але в деяких законодавчих документах поняття оренди збігається з поняттям лізинг (наприклад, Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»). Слово «лізинг» є транскрипцією відповідного англійського терміну «lease», що в перекладі означає «оренда». У світовій практиці термін «лізинг» використовується для відображення різного роду угод, які основані на оренді майна довготривалого користування.

Між орендою і всіма видами лізингу існують суттєві розбіжності:

а) оренда — двостороння угода між орендодавцем і орендарем, а лізинг — щонайменше тристороння, де, крім лізингодавця й лізингоодержувача, фігурує продавець лізингового майна. Лізингова угода оформляється, як правило, двома договорами: купівлі-продажу — між продавцем і лізингодавцем і власне лізингу — між лізингодавцем і лізингоодержувачем;

б) діяльність лізингодавця принципово відрізняється від діяльності орендодавця. Якщо орендодавець здає в оренду своє майно, то лізингодавець передає у лізинг майно, яке він спеціально придбав, як правило, за прямою вказівкою майбутнього лізингоодержувача. Сутність діяльності лізингодавця полягає у фінансуванні тимчасового користування лізингоодержувачем майном шляхом надання йому майнового кредиту;

в) роль лізингоодержувача більш активна, ніж роль орендаря. При першій передачі майна у лізинг лізингоодержувач сам знаходить виробника (власника) лізингового майна і вибирає конкретний вид цього майна. На відміну від орендаря, лізингоодержувач наділяється правами й обов'язками, що властиві покупцеві. Хоча формально покупцем є лізингодавець, майно передається продавцем безпосередньо лізингоодержувачу. При цьому останній здійснює всі процедури, пов'язані з прийняттям майна;

г) у випадку оренди орендодавець несе відповідальність перед орендарем за встановлені недоліки об'єкта оренди, а в операціях лізингу лізингодавець відповідає за такі недоліки тільки тоді, коли він сам вибирав продавця (постачальника) об'єкта лізингу або втручався у вибір лізингоодержувачем постачальника майна, виду майна, його характеристик тощо.

Відображення в обліку та розкриття у фінансовій звітності операцій з оренди необоротних активів регулюється П(С)БО 14 «Оренда», яке діє з 01.10.2000 року.

Структуру П(С)БО 14 наведено в табл. 3.1.

Основні розділи і характеристика П(С)БО 14 «Оренда»

Загальні положення	пп. 1–4	Визначається сфера дії Положення та терміни, що в ньому використовуються
Облік оренди в орендаря	пп. 5–9	Наводиться порядок ведення бухгалтерського обліку фінансової та операційної оренди в орендаря, оцінки фінансових інвестицій при придбанні
Облік оренди в орендодавця	пп. 10–18	Описується порядок ведення бухгалтерського обліку фінансової та операційної оренди в орендодавця
Продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду	пп. 19–20	Наводиться порядок продажу активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду
Розкриття інформації про оренду у Примітках до фінансової звітності	пп. 21–24	Наводиться перелік обов'язкових питань, які необхідно розкрити в Примітках до фінансової звітності
Додатки	пп. 24–25	Наводиться приклад розрахунку фінансових доходів та фінансових витрат у складі орендних платежів.

Цей стандарт застосовують підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

Норми цього стандарту не поширюються на:

- орендні угоди, пов'язані з розвідкою та використанням природних ресурсів (за винятком оренди земельних ділянок);
- угоди щодо використання авторських і суміжних прав;
- угоди щодо оренди цілісних майнових комплексів.

Згідно з П(С)БО 14 «Оренда», під орендою розуміють угоду, за якою орендодавець передає орендарю право користування активом протягом погодженого строку за платіж (або ряд платежів).

Об'єктами оренди є необоротні активи, до складу яких входять, зокрема, основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні матеріальні активи.

3.2. Класифікаційна характеристика видів оренди

Існує два види оренди: операційна й фінансова.

Критерії розподілу операційної та фінансової оренди ґрунтуються на тому, якою мірою ризику та винагороди, пов'язані з правом власності на орендований актив, стосуються орендодавця та орендаря.

З позиції бухгалтерського обліку оренда характеризується як фінансова у тих випадках, коли всі ризики і вигоди, пов'язані з правом користування й володіння активом, передані орендарю.

Класифікація видів оренди представлена на рис. 3.1.

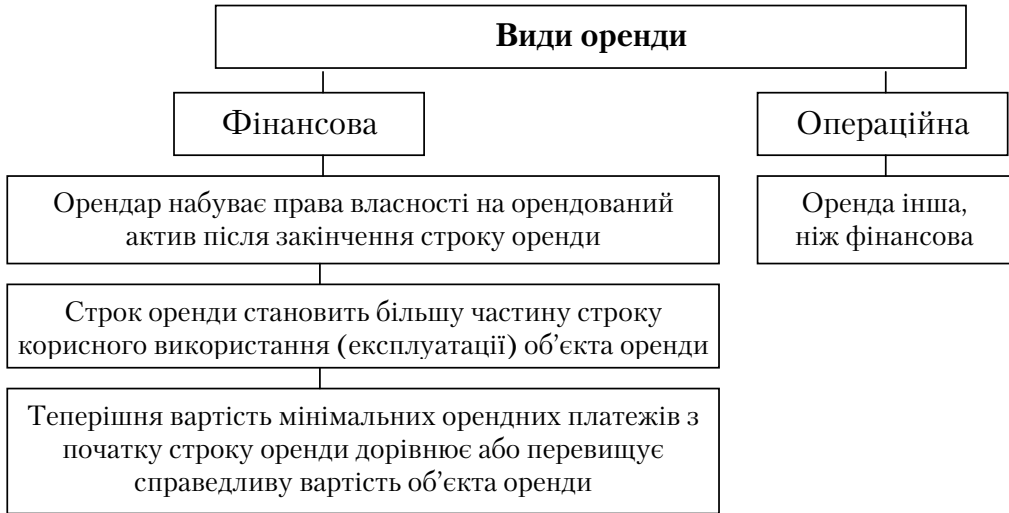


Рис. 3.1. Класифікація видів оренди

Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених на рис. 3.1 ознак.

Під час класифікації орендних угод на операційні та фінансові слід користуватися такими ознаками фінансової оренди:

- термін оренди становить більшу частину терміну корисної експлуатації активу (навіть якщо право власності після закінчення терміну оренди не переходить до орендаря);
- право власності на актив після закінчення терміну оренди переходить до орендаря;
- теперішня вартість загальних орендних платежів перевищує справедливу вартість орендованого активу на початку строку оренди;
- орендар отримує право придбати актив за ціною, яка буде значно нижча за справедливу вартість цього активу на дату здійснення такого права, але достатня, щоб на початку оренди бути впевненим у можливості здійснення цього права;
- орендовані активи внаслідок їхньої спеціалізації можуть бути використані лише орендарем;
- орендар може анулювати угоду тільки за умови відшкодування збитків орендодавця, пов'язаних із припиненням дії угоди;
- прибутки й збитки внаслідок коливань справедливої вартості орендованого активу впливають на фінансові результати діяльності лише орендаря;
- орендар може продовжити оренду на додатковий термін за орендну плату, яка значно нижча за ринкову.

Приклад 3.1. 03.01.200X р. підприємство уклало дві орендні угоди. Одна з них – про оренду обладнання, справедлива вартість якого становить 100 000 грн, термін корисної експлуатації – 5 років, ліквідаційна вартість дорівнює нулю. Амортизація обладнання нараховується

прямолінійним методом. Термін оренди за угодою становить 4 роки, орендні платежі сплачуюватимуться на початку року, починаючи з січня 200X р., в сумі 29 340 грн. Право на придбання активу після закінчення терміну оренди не передбачене.

Ця угода повинна класифікується як фінансова, тому що:

- термін оренди становить більшу частину терміну корисної експлуатації активу (4 роки з 5);
- теперішня вартість загальних орендних платежів перевищує справедливу вартість орендованого активу на початку строку оренди ($29\,340 \times 4 = 117\,360 > 100\,000$).

Друга угода – про оренду приміщення адміністративного призначення, справедлива вартість якого становить 1 200 000 грн, термін корисної експлуатації – 25 років, ліквідаційна вартість дорівнює нулю. Амортизація будівлі нараховується прямолінійним методом. Термін оренди за угодою становить 4 роки, орендні платежі сплачуюватимуться на початку року, починаючи із січня 200X року, в сумі 29 340 грн. Право на придбання активу після закінчення терміну оренди не передбачене.

Така угода буде кваліфікуватися як операційна, тому що:

- термін оренди становить значно меншу частину терміну корисної експлуатації активу (4 роки з 25);
- теперішня вартість загальних орендних платежів менша від справедливої вартості орендованого активу на початку строку оренди ($29\,340 \times 4 = 117\,360 < 1\,200\,000$).

Орендні угоди також поділяють на операційні та фінансові, які, у свою чергу, – на відмовні та невідмовні, зворотні та незворотні.

У табл. 3.2 подано характеристику орендних угод.

Таблиця 3.2

Види і характеристика орендних угод

Орендні угоди	
Операційна	Фінансова
З операційної оренди (будь-яка інша оренда, крім фінансової)	З фінансової оренди (передбачає передачу орендарю усіх ризиків та вигод, пов'язаних із правом власності на актив, які з часом можуть передаватися або не передаватися)
Відмовна угода	Невідмовна угода Анулюється в одному з таких випадків: <ul style="list-style-type: none"> – після того, як відбулася певна непередбачена подія; – з дозволу орендодавця; – якщо орендарем укладається нова угода про оренду цього ж або еквівалентного активу з тим же орендодавцем; – після сплати орендарем додаткової суми, яка гарантує продовження строку оренди
Незворотна угода	Зворотна угода Операція, за якою підприємство продає свій актив та укладає угоду з покупцем на подальшу оренду цього активу

3.3. Облік операцій оренди у орендаря

Об'єкт операційної оренди у орендаря обліковується на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, зазначеною в договорі оренди.

Орендна плата визнається іншими витратами операційної діяльності (тобто відображається на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності»).

Якщо об'єкт оренди використовується для обслуговування й управління підприємством, орендна плата відображається за дебетом рахунка 92 «Адміністративні витрати», а якщо об'єкт оренди використовується відділом збуту — за дебетом рахунка 93 «Витрати на збут» тощо.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.

Для організації забалансового обліку можливо використати їхню класифікацію за групами, які застосовуються для обліку на балансових рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи». Вартість, за якою об'єкти необоротних активів відображаються на рахунку 01 «Орендовані оборотні активи», повинна бути зазначена в договорі оренди.

Орендна плата за орендовані активи відображається на рахунках витрат класів 8 «Елементи витрат» або 9 «Витрати діяльності». У першому випадку це буде рахунок 84 «Інші операційні витрати» (у разі використання орендованих активів в операційній діяльності підприємства) або рахунок 85 «Інші затрати» (якщо орендовані активи використовуються для ліквідації основних засобів, наслідків стихійного лиха, аварії або іншої надзвичайної події), у другому випадку — рахунки 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 99 «Надзвичайні витрати» (відповідно до місця використання орендованих активів). У разі сплати орендної плати авансом вона спочатку відображається у складі витрат майбутніх періодів.

Облік операційної оренди на рахунках бухгалтерського обліку у орендаря подано в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Кореспонденція рахунків щодо операцій операційної оренди

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Отримані основні засоби в оренду відображаються на позабалансовому рахунку	01 «Орендовані необоротні активи»	—	10 000
2	Нарахована орендна плата визнається іншими витратами операційної діяльності	949 «Інші витрати операційної діяльності»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	200
3	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	40
4	Перераховано орендну плату	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	240

Орендар відображає в бухгалтерському обліку отриманий у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок терміну оренди оцінкою: за справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. Це зумовлено тим, що всі ризики та вигоди від його використання на період, що становить значну частину терміну експлуатації, фактично належать орендарю.

Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». У разі якщо орендар набуває право власності наприкінці строку оренди, він нараховує амортизацію орендованого активу, виходячи з періоду його корисного використання. Якщо ж перехід права власності до орендаря не передбачений, орендований актив повністю амортизується протягом менш тривалого з двох періодів: строку оренди або строку корисної експлуатації активу.

Мінімальні орендні платежі являють собою платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом терміну оренди (за вирахуванням вартості послуг і податків, належних до сплати орендодавцю), збільшені на суму гарантованої ліквідаційної вартості об'єкта.

Мінімальні орендні платежі можна представити у вигляді такої формули:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Мінімальні} \\ \text{орендні} \\ \text{платежі} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Орендна} \\ \text{плата} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{Вартість послуг і} \\ \text{податків, що} \\ \text{підлягають} \\ \text{сплаті} \\ \text{орендодавцю} \end{array}} + \boxed{\begin{array}{c} \text{Гарантована} \\ \text{ліквідаційна} \\ \text{вартість} \end{array}}$$

Гарантована ліквідаційна вартість може бути тільки у об'єктів, які мають ліквідаційну вартість. При укладанні договору оренди орендодавець передбачає, що при викупі активу орендар (або пов'язана з ним особа) буде зобов'язаний відшкодувати орендодавцеві його ліквідаційну вартість. Орендар, у свою чергу, гарантує орендодавцеві відшкодування ліквідаційної вартості. Ця вартість і є гарантованою ліквідаційною вартістю.

Гарантованою ліквідаційною вартістю є:

1) для орендаря — частина ліквідаційної вартості, що гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною;

2) для орендодавця — частина ліквідаційної вартості, що гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, спроможною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантію.

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призведе до збільшення майбутніх економічних вигод, які первинно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображається

у бухгалтерському обліку й звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду. Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду.

Якщо в угоді про фінансову оренду не вказана орендна ставка відсотка, то для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря. Тобто ставку відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди.

Приклад 3.2. Визначення орендарем суми фінансових витрат та її розподіл між відповідними звітними періодами. Підприємство-орендодавець уклало угоду про фінансову оренду устаткування з підприємством-орендарем на таких умовах:

строк оренди – 3 роки, починаючи з 2 січня 200X року;

орендна ставка відсотка становить 24% річних;

Мінімальні орендні платежі – 300 000 (50 000 × 6) сплачуються один раз на півроку (2 січня і 1 липня);

Після завершення строку оренди право власності на устаткування переходить орендареві.

Теперішня вартість мінімальних орендних платежів (ТВА) орендаря розраховується за такою формулою:

$$TBA = A \times \left[1 + \left(1 - \frac{1}{(1+i)^{n-1}} \right) : i \right], \quad (3.1.)$$

де A – сума мінімального орендного платежу, що сплачується регулярно (ануїтет);
 n – кількість періодів, за які сплачується орендна плата і нараховуються відсотки;
 i – ставка відсотка для вказаного періоду.

Отже,

$$TBA = A \times \left[1 + \left(1 - \frac{1}{(1+i)^{n-1}} \right) : i \right] = 50\,000 \times 4,60477 = 230\,238 \text{ грн.}$$

Загальна сума фінансових витрат дорівнює:

$$50\,000 \times 6 - 230\,238 = 300\,000 - 230\,238 = 69\,762 \text{ грн.}$$

Розрахунок фінансових витрат у складі орендних платежів показано в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Розрахунок фінансових витрат у складі орендних платежів

Дата	Орендні платежі			Залишок зобов'язання з оренди на кінець періоду
	Мінімальна сума орендних платежів, що сплачується регулярно (ануїтет)	Фінансові витрати*	За устаткування**	
02.01.20x1	50 000	—	50 000	180 238

Продовження табл. 3.4

01.07.20x1	50 000	21 629	28 371	151 867
02.01.20x2	50 000	18 224	31 776	120 091
01.07.20x2	50 000	14 411	35 589	84 502
02.01.20x3	50 000	10 140	39 860	44 642
01.07.20x3	50 000	5 358***	44 642	0
Разом	300 000	69 762	230 238	

* Визначається як добуток залишку зобов'язання з оренди на попередню дату платежу та орендної ставки відсотка за період ($24\% : 2 = 12\%$).

** Визначається як різниця між сумою орендного платежу та сумою фінансових витрат.

*** Визначається з урахуванням залишку зобов'язання з оренди (50 000 – 44 642).

Приклад 3.3. Зберігаються умови попереднього прикладу, але орендні платежі сплачуються в кінці кожного періоду (півріччя).

Теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів (табл. 3.5) розраховується за формулою

$$TBA = A \times \left[\left(1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right) : i \right]. \quad (3.2)$$

$$TBA = 50\,000 \times \left[\left(1 - \frac{1}{(1+0,12)^6} \right) : 0,12 \right] = 50\,000 \times 4,11141 = 205\,570.$$

Загальна сума фінансових витрат дорівнює:

$$50\,000 \times 6 - 205\,570 = 300\,000 - 205\,570 = 94\,430 \text{ грн.}$$

Таблиця 3.5

Розрахунок фінансових витрат у складі орендних платежів

Дата	Орендні платежі			Залишок зобов'язання з оренди на кінець періоду
	Мінімальна сума орендних платежів, що сплачується регулярно (ануїтет)	Фінансові витрати*	За устаткування**	
02.01.20x1	–	–	–	205 570
30.06.20x1	50 000	24 668	25 332	180 238
31.12.20x1	50 000	21 629	28 371	151 867
30.06.20x2	50 000	18 224	31 776	120 091
21.12.20x2	50 000	14 411	35 589	84 502
30.06.20x3	50 000	10 140	39 860	44 642
31.12.20x3	50 000	5 358***	44 642	0
Разом	300 000	94 430	205 570	

* Визначається як добуток залишку зобов'язання з оренди на попередню дату платежу та орендної ставки відсотка за період ($24\% : 2 = 12\%$).

** Визначається як різниця між сумою орендного платежу та сумою фінансових витрат.

*** Визначається з урахуванням залишку зобов'язання з оренди (50 000 — 44 642). Відображення фінансової оренди на рахунках бухгалтерського обліку у орендаря:

1) первісна вартість зобов'язання з фінансової оренди на 02.01.200X Дебет субрахунка 104 «Машини й обладнання» — 230 238 грн.

Кредит субрахунка 531 «Зобов'язання з фінансової оренди» — 151 867 грн. Кредит рахунка 61 «Поточна частина довгострокових зобов'язань» — 78 371 грн;

2) відображення відсотків з фінансової оренди на 01.07.200X.

Дебет субрахунка 952 «Інші фінансові витрати» — 21 629 грн.

Кредит субрахунка 684 «Розрахунки за відсотками» — 21 629 грн.

3.4. Облік оренди у орендодавця

Вартість об'єкта операційної оренди й нарахування амортизації відображаються орендодавцем на рахунках бухгалтерського обліку класу 1 «Необоротні активи».

Амортизація по об'єктах операційної оренди нараховується орендодавцем у звичайному порядку відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», а також враховуючи положення Наказу про облікову політику підприємства.

Сума амортизації відноситься на рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Дохід від операційної оренди визнається іншим операційним доходом (рахунок 713 «Дохід від операційної оренди активів»).

У разі отримання орендної плати наперед вона спочатку відображається у складі доходів майбутніх періодів по дебету рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів», які систематично зараховуються до доходів звітного періоду.

Облік операційної оренди на рахунках бухгалтерського обліку в орендодавця представлені в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Основні бухгалтерські проведення операцій з обліку операційної оренди

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Нарахована орендна плата	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	713 «Дохід від операційної оренди активів»	240
2	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	713 «Дохід від операційної оренди активів»	641 «Розрахунки за податками»	40
3	Нарахована амортизація на об'єкт оренди	949 «Інші витрати операційної діяльності»	131 «Знос основних засобів»	150
4	Нараховані витрати орендодавця з укладання угоди про операційну оренду	949 «Інші витрати операційної діяльності»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	300
5	Відображення податкового кредиту з ПДВ у складі вартості послуг пов'язаних з укладанням угоди про операційну оренду	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	60

Продовження табл. 3.6

6	Отримана орендна плата	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	240
7	Визначено фінансовий результат від операцій:	713 «Дохід від операційної оренди активів»	791 «Результат основної діяльності»	200
	– списано дохід від орендних операцій	791 «Результат основної діяльності»	949 «Інші витрати операційної діяльності»	450
	– списано витрати			

Якщо основною діяльністю орендодавця є здавання в оренду об'єктів необоротних активів, то доцільно відобразити дохід від отриманої орендної плати за кредитом рахунка 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг».

Орендодавець відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає одержанню, із визнанням іншого доходу (доходу від реалізації необоротних активів). Одночасно залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат.

Витрати орендодавця з укладання угоди про фінансову оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими витратами того звітного періоду, в якому вони мали місце.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди і теперішньою вартістю зазначеної суми, визначеної за орендною ставкою відсотка, є фінансовим доходом орендодавця.

Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом терміну оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду.

Приклад розподілу фінансового доходу між звітними періодами наведено в додатку 2 до П(С)БО 14 «Оренда».

Приклад 3.4. Визначення орендодавцем суми фінансового доходу та її розподілу між відповідними звітними періодами. Підприємство-орендодавець уклало угоду про фінансову оренду устаткування з підприємством-орендарем на таких умовах:

справедлива вартість об'єкта фінансової оренди 164 456 грн;

строк оренди — 3 роки, починаючи з 02.01.200X року;

орендна ставка відсотка становить 24% річних;

мінімальні орендні платежі одержують один раз на півроку (30.06 і 31.12).

після завершення строку оренди право власності на устаткування переходить орендареві.

Теперішня вартість суми мінімальних орендних (дорівнює справедливій вартості об'єкта) платежів розраховується за формулою:

$$TVA = A \times \left[\left(1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right) : i \right]. \quad (3.3)$$

Отже,

$$A = TVA / \left[\left(1 - \frac{1}{(1+0,12)^6} \right) : 0,12 \right] = 164\,456 \times (1 \div 4,11141) = 40\,000 \text{ грн.}$$

Таким чином, мінімальні орендні платежі становлять 240 000 грн. ($40\,000 \times 6$).
 Фінансовий дохід дорівнює: $40\,000 \times 6 - 164\,456 = 240\,000 - 164\,456 = 75\,544$ грн.
 Розрахунок фінансових доходів у складі орендних платежів показано в табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Розрахунок фінансових доходів у складі орендних платежів

Дата	Орендні платежі			Залишок зобов'язання з оренди на кінець періоду
	Мінімальна сума орендних платежів, що сплачується регулярно (ануїтет)	Фінансові витрати*	За устаткування**	
02.01.20x1	—	—	—	164 456
30.06.20x1	40 000	19 735	20 265	144 191
31.12.20x1	40 000	17 303	22 697	121 494
30.06.20x2	40 000	14 579	25 421	96 073
21.12.20x2	40 000	11 529	28 471	67 602
30.06.20x3	40 000	8 112	31 888	35 714
31.12.20x3	40 000	4 286***	35 714	0
Разом	240 000	75 544	164 456	

* Визначається як добуток залишку заборгованості орендаря на попередню дату платежу та орендної ставки відсотка за період ($24\% : 2 = 12\%$).

** Визначається як різниця між сумою орендного платежу та фінансового доходу.

*** Визначається з урахуванням залишку заборгованості орендаря ($40\,000 - 35\,714$).

Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку фінансової оренди переглядається, якщо негарантована ліквідаційна вартість зменшувалася. Витрати орендодавця з укладання угоди про фінансову оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими витратами того звітного періоду, в якому вони мали місце.

Відображення фінансової оренди на рахунках бухгалтерського обліку в орендодавця:

1) передача у фінансову оренду активу (основних засобів) за залишковою вартістю 02.01.200X р.

Дт субрахунка 131 «Знос основних засобів» — 35 544 грн;

Дт субрахунка 161 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» — 164 456 грн

Кт субрахунка 104 «Машини й обладнання» на суму 200 000 грн;

2) нарахування доходів від фінансової оренди 30.06.200X р.:

Дебет субрахунка 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» — 19 735 грн. Кредит субрахунка 733 «Інші доходи від фінансових операцій» — 19 735 грн.

3.5. Розкриття інформації про оренду у фінансових звітах

Основну інформацію про оренду подано в примітках до фінансової звітності орендаря:

- первісну (переоцінену) вартість і знос орендованих активів за їх класифікаційними групами на дату балансу;
- загальну суму мінімальних орендних платежів та їхню теперішню вартість на дату балансу для кожного з таких термінів оренди: до одного року; від одного до п'яти років; понад п'ять років;
- непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансових витрат (доходів);
- суму майбутніх мінімальних орендних платежів, які на дату балансу передбачається одержати за угодами невідмовної суборенди;
- стислі дані щодо чинних орендних угод, а саме:
 - показники, які застосовуються для розрахунку непередбаченої орендної плати;
 - наявність та умови вибору між поновленням орендної угоди чи придбанням активу та застереження щодо зміни цін;
 - обмеження, передбачені орендними угодами.

У Примітках до фінансової звітності орендар наводить таку інформацію щодо операційної оренди:

1) загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовною орендою на дату балансу для кожного з таких строків оренди: до одного року; від одного до п'яти років; понад п'ять років;

2) загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів на дату балансу, які передбачається одержати за угодами невідмовної суборенди;

3) орендні платежі та платежі із суборенди за звітний період з виділенням сум мінімальних орендних платежів і непередбаченої орендної плати за угодами невідмовної оренди та суборенди;

4) стислі дані про чинні орендні угоди, а саме:

- показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів;
- наявність та умови вибору між поновленням або придбанням активу й застереження щодо зміни цін;
- обмеження, передбачені орендними угодами.

У Примітках до фінансової звітності орендодавець наводить таку інформацію щодо фінансової оренди:

1) загальну суму мінімальних орендних платежів та їхню теперішню вартість на дату балансу для кожного з таких строків оренди: до одного року; від одного до п'яти років; понад п'ять років.

2) суму фінансового доходу на дату балансу, що підлягає одержанню.

3) стислі дані про чинні орендні угоди, а саме:

- показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів;
- обмеження, передбачені орендними угодами;

4) негарантовану ліквідаційну вартість за чинними орендними угодами.

5) непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансового доходу (витрат).

Орендодавці-виробники наводять також інформацію про суму резерву сумнівних боргів на дату балансу щодо дебіторської заборгованості орендарів.

У Примітках до фінансової звітності орендодавець наводить таку інформацію щодо операційної оренди:

- 1) первісну (переоцінену) вартість і знос об'єктів операційної оренди на дату балансу за їх класифікаційними групами;
- 2) суму майбутніх мінімальних орендних платежів за угодами невідмовної операційної оренди на дату балансу загальною сумою та окремо для кожного з таких строків оренди: до одного року; від одного до п'яти років; більше п'яти років;
- 3) непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансового доходу (витрат);
- 4) стислі дані про чинні орендні угоди, а саме:
 - показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів;
 - обмеження, передбачені орендними угодами.

Інформацію, яка повинна подаватися у Примітках, наведено в табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Склад приміток про оренду

Показники, які підлягають розкриттю	Орендар	Орендодавець
Операційна оренда		
1. Загальна сума майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовною орендою, усього	+	+
2. У тому числі для кожного з періодів оренди:		
– до одного року;	+	+
– від одного до п'яти років;	+	+
– після п'яти років.	+	+
3. Загальна сума майбутніх мінімальних орендних платежів на дату балансу, яку передбачається отримати за угодами невідмовної суборенди	+	—
4. Орендні платежі та платежі з суборенди, визнані у звіті про фінансові результати за звітний період, усього	+	—
5. У тому числі суми мінімальних орендних платежів:		
– платежі за угодами з невідмовної оренди;	+	—
– платежі за угодами з невідмовної суборенди.	+	—
6. Загальна інформація про чинні орендні угоди:		
– основа визначення непередбачених орендних платежів;	+	+
– наявність та умови вибору між поновленням чи придбанням активу та застережень щодо зміни цін;	+	+
– обмеження, передбачені орендними угодами.	+	+
7. Первісна вартість, знос кожного класу активів та амортизація, врахована при визначенні доходу звітного періоду	—	+
8. Загальна сума непередбачених орендних платежів, включена до складу доходу	—	+
Фінансова оренда		
9. Балансова вартість кожного класу орендованих активів	+	—
10. Узгодження загальної суми мінімальних орендних платежів (валових інвестицій в оренду) з їх дисконтованою вартістю для кожного з періодів оренди		

Продовження табл. 3.8

– до одного року;	+	+
– від одного до п'яти років;	+	+
– після п'яти років.	+	+
11. Непередбачена орендна плата, визнана у Звіті про фінансові результати	+	+
12. Сума майбутніх орендних платежів, які передбачені умовами невідомої суборенди	+	+
13. Загальна інформація про чинні орендні угоди: – основа визначення непередбачених орендних платежів; – наявність та умови вибору між поновленням чи придбанням активу та застережень щодо зміни цін; – обмеження, передбачені орендними угодами.	+	+
14. Негарантована ліквідаційна вартість, нарахована на користь орендодавця	–	+

3.6. Практичний блок

Контрольні запитання

1. Дайте визначення поняття «оренда».
2. Назвіть основні причини передачі майна у тимчасове користування.
3. Перерахуйте основні ознаки фінансової оренди.
4. Назвіть основні відмінності операційної і фінансової оренди.
5. Охарактеризуйте види орендних угод.
6. Як саме відображаються в обліку витрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди?
7. На яких рахунках обліку відображається в орендаря орендна плата?
8. За якими видами оцінок орендар відображає в обліку отриманий у фінансову оренду об'єкт основних засобів?
9. За якою формулою можна визначити мінімальні орендні платежі?
10. Дайте характеристику гарантованої ліквідаційної вартості об'єкта оренди для орендаря і орендодавця.
11. Як відображаються операції з фінансової оренди в обліку орендаря?
12. Як відображаються операції з фінансової оренди в обліку орендодавця?
13. Як відображаються операції з операційної оренди в обліку орендаря та орендодавця?
14. У яких випадках переглядається розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку фінансової оренди у орендодавця?
15. Дайте визначення орендної ставки відсотка.

Тести для самоконтролю

1. *Негарантована ліквідаційна вартість* — це:
 - а) дисконтована вартість майбутніх чистих грошових надходжень;
 - б) частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується;
 - в) теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів;
 - г) справедлива вартість об'єкта оренди на початок строку оренди.

2. На які орендні угоди не поширюються норми ПБО 14 «Оренда»:
- а) угоди щодо використання авторських і суміжних прав;
 - б) угоди щодо використання приміщень, споруд;
 - в) угоди щодо використання земельних ділянок;
 - г) угоди щодо використання рухомого майна?
3. Виберіть ознаку операційної оренди:
- а) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
 - б) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання об'єкта оренди;
 - в) строк оренди становить значно меншу частину строку корисної експлуатації активу;
 - г) теперішня вартість загальних орендних платежів перевищує справедливую вартість орендованого активу на початок строку оренди.
4. Витрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди, що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, відображаються орендарем:
- а) як поточні витрати;
 - б) як капітальні інвестиції;
 - в) в обліку не відображаються;
 - г) правильної відповіді немає.
5. Орендна плата за орендовані активи сплачена авансом в обліку орендаря відображається:
- а) на рахунках витрат класів 8 «Витрати за елементами» або 9 «Витрати діяльності»;
 - б) на рахунках витрат майбутніх періодів;
 - в) на рахунках доходів майбутніх періодів;
 - г) на рахунках доходів класу 7 «Доходи і результати діяльності».
6. Амортизація об'єкта фінансової оренди, за яким перехід права власності до орендаря не передбачений нараховується орендарем:
- а) тільки протягом періоду очікуваного використання активу;
 - б) тільки протягом строку корисної експлуатації активу;
 - в) протягом менш тривалого з двох періодів: строку оренди або строку корисної експлуатації активу;
 - г) амортизація не нараховується.
7. Яким бухгалтерським записом у орендодавця відображається нарахування орендної плати на об'єкт операційної оренди:
- а) Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності»
Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;
 - б) Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
Кт 733 «Інші доходи від фінансових операцій»;
 - в) Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
Кт 713 «Дохід від операційної оренди активів»;
 - г) Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»?
8. Яку господарську операцію відображає бухгалтерське проведення Дт 952 «Інші фінансові витрати» Кт 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» в обліку орендаря:
- а) нарахування орендної плати;
 - б) нарахування відсотків з фінансової оренди;
 - в) нарахування амортизації на об'єкт оренди;
 - г) нарахування витрат з укладання угоди про операційну оренду?

9. Необхідно вибрати можливі об'єкти оренди:

- а) товари;
- б) грошові кошти;
- в) основні засоби;
- г) дебіторська заборгованість.

10. Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди для орендаря є:

- а) фінансовими доходами;
- б) фінансовими витратами;
- в) гарантованою ліквідаційною вартістю;
- г) зносом орендованих активів.

Практичні вправи для самостійної роботи

Вправа 1

Підприємство «А» в березні отримало обладнання від підприємства «Б» на умовах фінансової оренди. Термін оренди — 8 років, сума щорічного платежу — 20 000 грн (без ПДВ), а ставка орендного відсотка — 10% річних. Строк корисного використання обладнання становить 8 років, а його справедлива вартість дорівнює теперішній вартості мінімальних орендних платежів. Орендні платежі сплачуються один раз за 6 місяців.

Розрахуйте платежі за обладнання і відсотки протягом терміну оренди і складіть бухгалтерські записи в обліку підприємства «А», що пов'язані з орендою обладнання.

Вправа 2

На початку року обладнання передається в оренду терміном на 3 роки. Первісна вартість обладнання 110 000 грн. Сума його зносу — 20 000 грн. Мінімальна сума орендних платежів становить 30 000 грн на рік. Термін очікуваного корисного використання обладнання — 4 роки. Негарантована ліквідаційна вартість оцінена в 20 000 грн. Орендна ставка відсотка становить 10%. Орендні платежі виконуються один раз на рік (в кінці року). Після закінчення терміну оренди обладнання повертається орендодавцю.

Розрахуйте фінансовий дохід упродовж періоду оренди і складіть бухгалтерські записи в обліку орендодавця за приведеними розрахунками.

Вправа 3

Орендатор і орендодавець уклали договір операційної оренди приміщення терміном на 2 роки, підписаний 02.01.2006 р. Оціночна вартість приміщення — 30 000 грн. Первісна вартість цього об'єкта — 35 000 грн, сума зносу — 5000 грн. Встановлена угодою сума щомісячної орендної плати становить 300 грн, крім того, ПДВ — 60 грн. Орендодавець оплачує послуги за складання орендної угоди у розмірі 200 грн, крім того, ПДВ — 40 грн. Орендодавець продовжує нараховувати на об'єкт оренди амортизацію щомісячно в розмірі 100 грн.

Зробіть бухгалтерські записи у орендаря та орендодавця за операцією операційної оренди.

Вправа 4

Підприємство-орендодавець на початку січня 2006 року передає підприємству-орендареві в операційну оренду комп'ютер. Первісна вартість комп'ютера — 3240 грн, сума нарахованого зносу — 540 грн. Оціночна вартість комп'ютера, згідно з договором, — 2600 грн. Термін корисної експлуатації — 6 років. Метод нарахування амортизації — прямолінійний. Сума щомісячної орендної плати становить 120 грн. Обидва підприємства є платниками ПДВ.

Відобразіть в обліку операції з операційної оренди в орендодавця та орендаря.

РОЗДІЛ 4.

ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Мета вивчення розділу: сформувати в студентів знання та практичні навички з обліку нематеріальних активів.

Після вивчення розділу студенти повинні знати:

- порядок визнання нематеріальних активів;
- методологію обліку операцій з нематеріальними активами;
- порядок складання первинних документів з обліку нематеріальних активів;
- систему бухгалтерських записів з обліку нематеріальних активів;
- методика оцінювання та переоцінювання нематеріальних активів.

Студенти повинні вміти:

- установлювати одиницю обліку нематеріальних активів;
- визначати первісну вартість нематеріальних активів;
- відображати в бухгалтерському обліку операції з надходження, вибуття нематеріальних активів;
- розраховувати амортизацію нематеріальних активів та відображати її на рахунках бухгалтерського обліку.

Основні терміни

Дослідження — заплановані підприємством дослідження, які воно проводить уперше, щоб отримати і зрозуміти нові наукові та технічні знання.

Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи — капітальні інвестиції у придбання, створення й модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося.

Накопичена амортизація нематеріальних активів — сума амортизації об'єктів нематеріальних активів з початку їх корисного використання.

Нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях, для надання в оренду іншим особам.

Розробки — результати досліджень та інших знань, які застосовує підприємство для планування і проектування нових або значно удосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем чи послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання.

4.1. Визначення нематеріальних активів

Нематеріальний актив — це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам. Вартість нематеріального активу має бути достовірно визначена.

Особливістю нематеріальних активів є відсутність матеріальної форми, проте вони можуть бути невід'ємно пов'язані з матеріальними носіями, наприклад, лазерними дисками — носіями інформації або носіями в документальній формі — патентами, ліцензіями тощо.

Нематеріальні активи відрізняються від матеріальних активів під дією таких чинників:

- 1) рівень невизначеності (у зв'язку з тим, що при створенні нематеріального активу невідомо, чи буде об'єкт нематеріального активу використовуватись у господарській діяльності підприємства);
- 2) цінність нематеріальних активів (залежить від економічної вигоди, яку підприємства можуть отримати у зв'язку з придбанням об'єктів нематеріальних активів);
- 3) значущість тільки для одного підприємства (такі нематеріальні активи, як комп'ютерна програма для організації бухгалтерського обліку, наприклад, можуть мати цінність тільки для одного підприємства).

4.2. Класифікація нематеріальних активів

До *нематеріальних активів* — об'єктів права інтелектуальної власності належать:

1. Право власності на винахід

Право власності на винахід для підприємств засвідчується патентом. Об'єктом винаходу може бути: продукт (пристрій, речовина, штам мікроорганізму, культура клітин рослини і тварини) або спосіб виробництва.

2. Право власності на корисну модель

Для підприємств право власності на корисну модель засвідчується патентом. Об'єктом корисної моделі для підприємств може бути конструктивне виконання пристрою.

3. Право власності на промисловий зразок

Для підприємств право власності на промисловий зразок засвідчується патентом. Об'єктом промислового зразка може для підприємств бути форма, малюнок чи розфарбування або їхнє поєднання, які визначають зовнішній вигляд промислового виробу і призначені для задоволення естетичних та ергономічних потреб.

4. Право власності на знаки для товарів і послуг

Для підприємств право власності на знаки для товарів і послуг засвідчується свідоцтвом. Об'єктом права власності на знак для підприємств можуть бути словесні, зображувальні, об'ємні та інші позначення або їхні комбінації, виконані в будь-якому кольорі чи поєднанні кольорів.

5. Право власності на сорт рослин

Для підприємств право власності на сорт засвідчується патентом. Патент на сорт для підприємств засвідчує авторство на сорт і виключне право на його використання.

Перелік родів і видів рослин, на сорти яких видаються патенти, визначається Кабінетом Міністрів України.

6. Право власності на фірмове найменування

Юридична особа має своє найменування. Право і обов'язки підприємств, пов'язані з користуванням фірмовим найменуванням, виробничими марками і товарними знаками, визначаються діючим законодавством.

7. Право власності на програми для ЕОМ

Для підприємств включає право на публікування, відтворення, розповсюдження та інші дії з введення в господарський обіг сукупності даних та команд, що призначені для функціонування ЕОМ та інших комп'ютерних пристроїв з метою отримання певного результату.

8. Право власності на базу даних

Для підприємств включає право на публікування, відтворення, розповсюдження та інші дії з введення в господарський обіг сукупності даних (статей, розрахунків, тощо), які систематизовані для пошуку і обробки за допомогою ЕОМ.

9. Право власності на науково-технічну інформацію

Для підприємств об'єктом науково-технічної інформації можуть бути: результати науково-технічних, виробничих робіт та іншої науково-технічної діяльності, що зафіксовані у формі, яка забезпечує їх відтворення, використання та поширення.

До *нематеріальних активів* — об'єктів права користування ресурсами природного середовища, належать:

1. Право користування земельною ділянкою

Включає право покупця на подальше господарське або інше використання земельної ділянки. До цього права належить також право оренди земельної ділянки.

2. Право користування надрами

Включає право користування надрами, у тому числі на розробку корисних копалин.

3. Право на користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище

Включає право на використання геологічної, геоморфологічної та іншої інформації про стан та можливості господарського використання елементів природного середовища, природного середовища в цілому, яка міститься в звітах, картах та інших матеріалах.

4. Право на користування іншими ресурсами природного середовища

Включає право на використання водних, біологічних та інших ресурсів, яке будь-яким чином впливає на рівень екологічної безпеки життєдіяльності підприємства, населеного пункту, регіону, тощо.

До *нематеріальних активів* — об'єктів права користування економічними, організаційними та іншими вигодами, належать:

1. Економічні вигоди від користування монопольним положенням ринку

Мається на увазі факт монопольного панування на ринку виробництва товарів та надання послуг. Визначається на підставі інформації, наданої Антимонопольним комітетом України.

2. Права на використання економічних та інших привілеїв

Мається на увазі право на користування податковими, господарськими та іншими привілеями та привілеями користування майном. Визначаються на підставі до-

кументів, що засвідчують ці права. Право користування податковими привілеями визначається на підставі інформації, наданої податковою інспекцією.

Деякі з нематеріальних активів підлягають обов'язковій державній реєстрації, а саме: патент на винахід; свідоцтво на корисну модель; патент на промисловий зразок; товарний знак; знак обслуговування.

Реєстрація інших видів нематеріальних активів здійснюється за власним бажанням власника.

Обов'язковій державній реєстрації підлягають нематеріальні активи згідно зі спеціальними законами, що її регулюють.

1. Закон України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» № 3769-ХІІ від 3.12.1993 р., зі змінами.

2. Закон України «Про охорону прав на промислові зразки» № 3770-ХІІ від 23.12.1993 р., зі змінами. Цей Закон регулює відносини, що виникають у зв'язку з набуттям і здійсненням права власності на промислові зразки в Україні.

— ДСТУ 3574-97 «Патентний формуляр. Основні положення. Порядок складання та оформлення»;

— ДСТУ 3575-97 «Патентні дослідження. Основні положення та порядок проведення».

3. Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» № 3689-ХІІ від 15.12.1993 р., зі змінами. Цей Закон регулює відносини, що виникають у зв'язку з набуттям і здійсненням права власності на знаки для товарів і послуг в Україні.

4. Закон України «Про охорону прав на сорти рослин» № 3116-ХІІ від 21.04.1993 р., зі змінами. Цей Закон регулює майнові і особисті немайнові відносини, що виникають у зв'язку з набуттям, здійсненням та захистом прав на сорти рослин.

5. Закон України «Про авторське право і суміжні права» № 3792-ХІІ від 23.12.1993 р., зі змінами. Цей Закон охороняє особисті немайнові права і майнові права авторів та їх правонаступників, пов'язані із створенням та використанням творів науки, літератури і мистецтва — авторське право, і права виконавців, виробників фонограм і відеограм та організацій мовлення — суміжні права.

6. Закон України «Про охорону прав на зазначення походження товарів» № 752-ХІV від 16.06.1999 р., зі змінами. Цей Закон визначає правові засади охорони прав на зазначення походження товарів в Україні та регулює відносини, що виникають у зв'язку з їхнім набуттям, використанням та захистом.

7. Закон України «Про охорону прав на топографії інтегральних мікросхем» № 621/97–ВР 05.11.1997 р. зі змінами. Цей Закон регулює відносини, що виникають у зв'язку з набуттям і здійсненням права власності на топографії інтегральних мікросхем в Україні.

4.3. Загальна характеристика рахунків обліку нематеріальних активів

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів. За дебетом цього рахунку відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, а за кредитом — вибуття внаслідок

продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством у подальшому економічних вигод від його використання, а також сума уцінки нематеріальних активів. Цей рахунок є активним, балансовим, призначений для обліку господарських засобів.

Планом рахунків для обліку нематеріальних активів передбачено субрахунки, показані в табл. 4.1.

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» кореспондує

- за дебетом з кредитом рахунків: 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальна інвестиція», 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 41 «Пайовий капітал», 42 «Додатковий капітал», 46 «Неоплачений капітал», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», 74 «Інші доходи»;
- за кредитом з дебетом рахунків: 13 «Знос необоротних активів», 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», 42 «Додатковий капітал», 85 «Інші затрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 97 «Інші витрати», 99 «Надзвичайні витрати».

Таблиця 4.1

Структура рахунка 12 «Нематеріальні активи»

Субрахунки	Види нематеріальних активів
121 «Права користування природними ресурсами»	Права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище
122 «Права користування майном»	Права користування земельною ділянкою, будівлею, право на оренду приміщень тощо
123 «Права на комерційні позначення»	Права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо)
124 «Права на об'єкти промислової власності»	Права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, тощо)
125 «Авторське право та суміжні з ним права».	Авторські права та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, копії даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо)
126	Вилучено
127 «Інші нематеріальні активи»	Права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо

4.4. Визнання й оцінювання нематеріальних активів

Придбаний (отриманий) нематеріальний актив визнається активом і відображається в балансі, якщо:

- існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням такого активу;
- можна достовірно визначити його вартість.

Поняття «майбутні економічні вигоди» пов'язано з можливістю для підприємства в майбутньому значно скоротити свої витрати, отримати конкурентні переваги на ринку або можливості подальшої реалізації об'єктів з отриманням виручки від реалізації.

Процес створення нематеріальних активів на підприємстві складається з таких етапів:

1. Дослідження — включають витрати на заплановані нові дослідження з метою отримання теоретичних знань у різних галузях науки, які в подальшому можуть мати визначену прикладну цінність для самого підприємства, але можуть і не бути використані в господарській діяльності підприємства.

2. Розробки — включають використання раніше досліджених результатів, оцінка можливостей їх використання, виготовлення пробних зразків, тестування тощо.

Витрати на розробки визнаються нематеріальними активами, якщо підприємство може продемонструвати:

- технічну здійсненність процесу доведення нематеріальних активів до стадії їхньої готовності для використання або продажу;
- намір завершити розробку нематеріальних активів і використати або продати їх;
- спроможність користуватися нематеріальними активами або продати нематеріальні активи;
- можливість отримання в майбутньому в процесі використання нематеріальними активами економічних вигод;
- наявність у підприємства відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів для завершення розробки, використання або продажу;
- можливість достовірно оцінити витрати, що належать до нематеріальних активів в ході їх розробки.

4.5. Первісна вартість нематеріальних активів

Первісною вартістю нематеріальних активів називається історична (фактична) собівартість активів у грошовій формі або справедлива вартість інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

До складу первісної вартості придбаних нематеріальними активами включаються:

- ціна (вартість) придбання (отримані торговельні знижки віднімаються),
- мито,
- непрямі податки, які не підлягають відшкодуванню,
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з його придбанням і доведенням до стану, в якому він придатний для використання за призначенням

Не включаються до первісної вартості нематеріальних активів витрати на сплату відсотків за кредит, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок кредиту банку.

Порядок оцінювання нематеріальних активів залежить від дати, станом на яку здійснювалося таке оцінювання (табл. 4.2, 4.3).

Таблиця 4.2

Оцінка нематеріальних активів

Дата, на яку здійснюється оцінка		
Дата зарахування на Баланс (первинне визнання)	Будь-яка дата протягом звітного року	Дата Балансу
<i>В обліку</i>		<i>У фінансовій звітності (Балансі)</i>
Первісна вартість	Первісна вартість + Витрати, які капіталізуються (збільшують спочатку очікувані майбутні економічні вигоди)	Залишкова вартість (ЗВ). вартість Примітка ЗВ = Первісна вартість – Накопичена амортизація

У примітках до річної фінансової звітності щодо кожної групи нематеріальних активів з виділенням інформації щодо створених підприємством нематеріальних активів наводиться така інформація:

1. Вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі.
2. Методи амортизації та діапазон термінів корисного використання нематеріальних активів.
3. Наявність та рух у звітному році:
 - 3.1. Первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума накопиченої амортизації на початок звітного року.
 - 3.2. Первісна вартість нематеріальних активів, як визнань активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств.
 - 3.3. Сума зміни первісної (переоціненої) вартості та накопиченої амортизації нематеріальних активів у результаті переоцінювання.
 - 3.4. Первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів, які вибули.
 - 3.5. Сума нарахованої амортизації.
 - 3.6. Сума втрат від зменшення корисності, відображена в Звіті про фінансові результати в звітному періоді.
 - 3.7. Інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів.
 - 3.8. Первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації на кінець звітного року.
 - 3.8. Первісна (переоцінену) вартість та накопичену амортизацію нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності.
 - 3.9. Первісна (переоцінену) вартість та накопичену амортизацію переданих у заставу нематеріальних активів.
 - 3.10. Сума угод на придбання в майбутньому нематеріальних активів.
 - 3.11. Загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітного періоду.
 - 3.12. Первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань.

Таблиця 4.3
Схема оцінювання нематеріальних активів та відображення їх у обліку згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

Дата здійснення оцінки	Шляхи надходження нематеріальних активів на підприємство					внесок до статутного капіталу	при об'єднанні підприємств	
	Створення власними силами	оплата грошовими коштами	обмін на подібний актив	обмін на неподібний актив	безплатно			
Первинне відображення в обліку за дебетом рахунків								
Первісна вартість								
На дату здійснення господарської операції при першому визнанні нематеріального активу	Дт 154 «Придбання нематеріальних активів». Прямі витрати на оплату праці + прямі матеріальні витрати + інші витрати, пов'язані зі створенням цього активу	Дт 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Ціна придбання – отримані знижки + непрямі податки та мита, що не відшкодовуються + інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням його до стану придатності для використання за призначенням	Дт 12 «Нематеріальні активи». Залишкова вартість переданого активу (якщо вона дорівнює справедливій)	Дт 12 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Справедлива вартість переданого активу (якщо вона менша від його залишкової вартості)	Дт 12 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Справедлива вартість даного активу + (-) отримана (передана) сума прошових коштів	Дт 12 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Узгоджена справедлива вартість	Дт 12 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Справедлива вартість	Дт 12 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Справедлива вартість
Відображення в обліку подальших витрат								
Протягом року	Первісна вартість нематеріального активу + Витрати на удосконалення нематеріальних активів, підвищення їх можливостей і терміну корисної експлуатації, які сприяють збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод							
Відображення у фінансовій звітності								
На дату Балансу	У Балансі		У Звітті про фінансові результати		У Примітках до річної фінансової звітності			
	Балансова (залишкова) вартість = Первісна (переоцінена) вартість – Знос (переоцінений знос)		Амортизація неборотних активів		Зміни у складі нематеріальних активів у розрізі груп			
Формула	(010) = (011) – (012)		II Елементи операційних витрат (260)		I Нематеріальні активи 010-084			

Приклад 4.1. 21 січня 200X року підприємство придбало патент на корисну модель. Через брак коштів у банку було взято кредит у розмірі 10000,00 грн. під 35% річних. Кошти витрачалися з кредитного рахунка підприємства. Вартість придбаного патенту становила – 9000,00 грн без ПДВ. Послуги патентного повірника – 250,00 грн без ПДВ. Інші витрати, пов'язані з реєстрацією патенту, – 350,00 грн без ПДВ. Кредит було погашено 26 лютого 2006 року.

Кореспонденція рахунків по операціях придбання нематеріальних активів показана в табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Журнал господарських операцій

№ з/п	Зміст запису	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
Січень 200X року				
1	Придбання патенту	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	9000,00
2	Послуги патентного повірника	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	250,00
3	Інші витрати, пов'язані з реєстрацією патенту	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	350,00
4	Сплачено за патент	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»	9000,00
5	Сплачені послуги повіреного	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»	250,00
6	Сплачені послуги, пов'язані з реєстрацією патенту	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»	350,00
7	Введено НМА в експлуатацію (9000+250+350)	124 «Права на об'єкти промислової власності»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	9600,00
Лютий 200X року				
8	Нараховано та сплачено відсотки по кредиту (користувались 36 днів) $((9000,00 + 250,00 + 350,00) \times 35\% \times 36 \text{ днів}) / 365 \text{ днів}$	951 «Відсотки за кредит»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	331,40
9	Погашено кредит	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	9600,00

4.6. Капітальні інвестиції підприємства в нематеріальні активи

При надходженні на підприємство нематеріальні активи відображаються за дебетом рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Аналітичний облік нематеріальних активів, не введених в експлуатацію, ведеться за групами та окремими об'єктами.

У випадку введення об'єкта в експлуатацію на основі первинного документа «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» (НА-1) або «Акта приймання-передачі основних засобів» (ОЗ-1) (форма ОЗ -1 використовується для всіх інших об'єктів нематеріальних активів) складається бухгалтерський запис:

Дт 12 «Нематеріальні активи» за відповідним субрахунком
Кт 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

4.7. Облік надходження нематеріальних активів

Придбані нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, в якому він придатний для використання за призначенням. Фінансові витрати не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»). Розглянемо порядок відображення придбання нематеріальних активів за грошові кошти і відображення їх у бухгалтерському обліку підприємства на такому прикладі.

Приклад 4.2. Підприємство вирішило придбати право на використання торгової марки. Наступного місяця воно сплатило за нього з поточного рахунку 6000,00 грн без ПДВ. Витрати за юридичне оформлення становили 170, 00 грн з ПДВ.

Кореспонденцію рахунків за операціями придбання нематеріальних активів показано в табл. 4.5.

Таблиця 4.5

Журнал господарських операцій

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Здійснено оплату за торгіву марку	37 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Поточні рахунки в національній валюті»	6000,0
2	Оприбутковано право на торгіву марку	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	37 «Розрахунки за виданими авансами»	6000,0

Продовження табл. 4.5

3	Відображено витрати на юридичне оформлення	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	141,67
4	Відображено податковий кредит	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	28,33
5	Здійснено оплату за юридичні послуги	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	170,00
6	Оприбутковуємо об'єкт нематеріальних активів на баланс підприємства	12 «Нематеріальні активи»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	6141,67

4.7.1. Придбання нематеріальних активів шляхом обміну на інші види активів

При придбанні підприємством нематеріальних активів за договором в обмін на подібні об'єкти нематеріальних активів первісна вартість таких активів дорівнює залишковій вартості переданих нематеріальних активів. Якщо залишкова вартість переданих об'єктів перевищує його справедливую вартість, то первісна вартість придбаних нематеріальних активів дорівнює справедливій вартості переданих активів. Різниця між справедливою і залишковою вартістю нематеріальних активів включається до витрат періоду.

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, передану (отриману) при обміні.

Приклад 4.3. Видавництво купує авторські права на художній твір 1 у підприємства, що володіє правами на цей твір. В обмін за договором продавцю передаються авторські права на художній твір 2.

Первісна вартість авторських прав на художній твір 1—50 000,00 грн.

Залишкова вартість авторських прав на художній твір 2—49 000,00 грн.

Накопичена амортизація становить 1000,00 грн.

Справедлива вартість авторських прав на художній твір 1 та художній твір 2 становить 51 000,00 грн.

Кореспонденцію рахунків за операціями обміну показано в табл. 4.6.

Таблиця 4.6

Журнал господарських операцій

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Списано накопичену амортизацію авторських прав на художній твір 2	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	125 «Авторське право та суміжні з ним права»	1000,00

Продовження табл. 4.6

2	Списано залишкову вартість нематеріального об'єкта художнього твору 2	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	125 «Авторське право та суміжні з ним права»	49 000,00
3	Податкові зобов'язання з ПДВ	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	641 «Розрахунки за податками»	10 200,00
4	Отримано авторські права на художній твір 1	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	51 000,00
5	Податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	10 200,00
6	Залік взаємних заборгованостей	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	59 200,00

У випадку, коли залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

Приклад 4.4. Розглянемо попередній приклад за умови, що справедлива вартість авторських прав на художній твір 1 становить 45 000,00 грн.

Кореспонденцію рахунків за операціями обміну показано в табл. 4.7

Таблиця 4.7

Журнал господарських операцій

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Списано накопичену амортизацію авторських прав на художній твір 1	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	125 «Авторське право та суміжні з ним права»	1000,00
2	Списано справедливую вартість авторських прав на художній твір 1	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	125 «Авторське право та суміжні з ним права»	45 000,00
3	Перевищення залишкової вартості над справедливою вартістю нематеріального об'єкта	972 «Втрати від зменшення корисності активів»	125 «Авторське право та суміжні з ним права»	4000,00
4	Податкові зобов'язання з ПДВ	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	641 «Розрахунки за податками»	9000,00
5	Отримано авторські права на оповідання — художній твір 2	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	45 000,00
6	Податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	9000,00
7	Залік взаємних заборгованостей	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	54 000,00

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму коштів або їхніх еквівалентів, переданих (отриманих) під час обміну (п. 12 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»).

Приклад 4.5. Підприємство отримує права на промисловий зразок, а в обмін передає продавцеві комп'ютерну програму і доплачує йому 1100,00 грн (у т.ч. ПДВ – 183,33 грн).

Первісна вартість комп'ютерної програми становить 5000,00 грн.

Сума накопиченої амортизації комп'ютерної програми – 2800,00 грн.

Залишкова вартість комп'ютерної програми – 2200,00 грн.

Справедлива вартість комп'ютерної програми – 3000,00 грн.

Кореспонденцію рахунків за операціями представлено в табл. 4.8.

Таблиця 4.8

Журнал господарських операцій

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Списано накопичену амортизацію комп'ютерної програми	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»	2800,00
2	Списано залишкову вартість комп'ютерної програми	972 «Втрати від зменшення корисності активів»	12 «Нематеріальні активи»	2200,00
3	Передано комп'ютерну програму	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	742 «Дохід від відновлення корисності активів»	3600,00
4	Податкові зобов'язання з ПДВ	742 «Дохід від відновлення корисності активів»	641 «Розрахунки за податками»	600,00
5	Здійснено доплату	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1100,00
6	Податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	183,33
7	Придбано права на промисловий зразок	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	3916,67
8	Податковий кредит з ПДВ (по доплаті)	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	183,33
9	Податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	600,00
10	Залік взаємних заборгованостей	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	3600,00

4.7.2. Надходження нематеріальних активів у якості внеску до статутного капіталу

При внесенні нематеріальних активів до статутного капіталу первісною вартістю таких нематеріальних активів визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість. Порядок оцінки внесків учасників до статутного капіталу визначається в засновницьких документах товариства — статуті та засновницькому договорі.

Приклад 4.6. Загальна сума статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю становить 300 000,00 грн. Частка засновника А — 1%, який він повинен внести згідно із засновницьким договором у вигляді програмного забезпечення. Узгоджена вартість програмного забезпечення — 3000,00 грн.

Кореспонденцію рахунків за операціями внесення нематеріальних активів до статутного капіталу відображено в табл. 4.9.

Таблиця 4.9

Журнал господарських операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображена сума статутного капіталу підприємства	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»	300 000,00
2	Внесок до статутного капіталу засновника А у вигляді програмного забезпечення	122 «Права користування майном»	46 «Неоплачений капітал»	3000,00

4.7.3. Створення нематеріальних активів власними силами підприємства

Оцінка нематеріальних активів, створених підприємством самостійно, здійснюється з дотриманням положень П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та П(С)БО 16 «Витрати».

Приклад 4.7. Згідно з калькуляцією на виробництво об'єкта нематеріальних активів підприємство в січні 200X року понесло такі витрати: матеріальні витрати — 200,00 грн, заробітна плата з відрахуваннями — 3000,00 грн, амортизація виробничого обладнання — 100,00 грн, оплата за Державну реєстрацію об'єкта — 170,00 грн без ПДВ.

У березні 200X року об'єкт був зачислений до складу нематеріальних активів.

Кореспонденцію рахунків за операціями виготовлення нематеріальних активів власним силами представлено в табл. 4.10.

Таблиця 4.10

Журнал господарських операцій

№ оп.	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
Січень 200X року				
1	Відображення списання матеріальних витрат	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	209 «Інші матеріали»	200,00

Продовження табл. 1.10

2	Відображено нарахування заробітної плати з відрахуваннями	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	661 «Розрахунки за заробітною платою», 65 «Розрахунки за страхування»	3000,00
3	Відображена амортизація обладнання	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	13 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	100,00
4	Сплачено за державну реєстрацію	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	170,00
5	Включений збір за реєстрацію до складу первісної вартості	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	170,00
Березень 200X року				
6	Зарховується до складу нематеріальних активів об'єкт промислової власності	124 «Права на об'єкти промислової власності»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	3470,00

4.7.4. Безоплатне отримання

Первісна вартість нематеріальних активів, отриманих безплатно згідно з договорами дарування, визначається підприємством-отримувачем самостійно за справедливою вартістю на дату отримання. Сума амортизаційних відрахувань за подарованим об'єктом включається одночасно до витрат та до доходів підприємства.

Приклад 4.8. Підприємство 1 згідно договору дарування січні 200X року отримало від підприємства 2 програмне забезпечення для використання в операційній діяльності. Підприємство 1 визначило справедливую вартість отриманого об'єкта нематеріальних активів в сумі 900,00 грн. Строк корисного використання програми – 5 років.

Визначимо місячну норму амортизації 900,00 грн : 5 років : 12 місяців = 15,00 грн.

Кореспонденція рахунків по операціях безоплатного отримання нематеріальних активів та нарахування їх амортизації відображена в табл. 4.11.

Таблиця 4.11

Журнал господарських операцій

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
Січень 200X року				
1	Оприбуткований безоплатно отриманий нематеріальний актив від підприємства	125 «Авторське право та суміжні з ним права»	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	900,00
Лютий 200X року				
2	Нарахована амортизація нематеріального активу, що використовується у виробництві	23 «Виробництво»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	15,00

Продовження табл. 4.11

3	Одночасно віднесено на доходи суму амортизації нематеріального активу	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	74 «Дохід від безоплатно одержаних активів»	15,00
---	---	---	---	-------

4.8. Амортизація нематеріальних активів

Амортизація нематеріальних активів — це поступове перенесення вартості нематеріальних активів на виробничу (повну) собівартість продукції в процесі виробництва та реалізації продукції, товарів, робіт, послуг.

Амортизація нематеріальних активів нараховується, починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому нематеріальний актив став придатний до використання, і закінчуються з місяця, наступного за місяцем вибуття. Нарахування амортизації протягом терміну корисного використання об'єкту нематеріальних активів не припиняється, окрім моментів консервації підприємства. Нарахування амортизації не залежить від фінансових результатів діяльності підприємства, тому амортизаційні відрахування належать до постійних витрат підприємства. Амортизація нараховується протягом терміну корисного використання нематеріального активу, який установлюється підприємством самостійно. Якщо термін використання не визначено, то він приймається за 20 років. Підприємство в наказі про облікову політику самостійно обирає метод нарахування амортизації, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. У випадку неможливості визначення вимов підприємство використовує лінійний метод.

Порядок застосовування методів амортизації нематеріальних активів визначається згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», яким рекомендовано нарахування амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) за такими методами:

1) прямолінійним, згідно з яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період використання об'єкта нематеріальних активів. При використанні цього методу вартість об'єкта нематеріальних активів списується однаковими частками протягом усього періоду його експлуатації. Перевагами прямолінійного методу є передусім простота розрахунку амортизації, а також можливість рівномірного розподілу амортизації в кожному звітному періоді, що зручно для аналітичного обліку продукції, яка випускається і реалізується. Недоліки цього методу в тому, що при його застосування не враховується моральний знос об'єкта нематеріальних активів;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року (або первинної вартості на дату початку нарахування амортизації) та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первинну вартість. Метод зменшення залишкової вартості ґрунтується на тому, що новий об'єкт нематеріальних активів дає велику віддачу на початку терміну експлуатації і тому економічно обґрунтовано

нарахування більшої суми амортизації в першому році використання об'єкта і поступово її зменшення надалі. Цей метод слід використовувати у випадку, якщо передбачається наявність ліквідаційної вартості;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, згідно з яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного періоду (або первинної вартості на дату початку нарахування амортизації) та подвоєної річної норми амортизації. Річна норма визначається діленням 100 на кількість років корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів;

4) кумулятивним, згідно з яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишається до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму чисел років його корисного використання.

Сума чисел років — це сума порядкових номерів тих років, протягом яких функціонує об'єкт (наприклад, число років — 4, сума чисел років дорівнює: $1 + 2 + 3 + 4 = 10$).

Кумулятивний метод амортизації, методи зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості є методами прискореної амортизації нематеріальних активів і найбільш привабливими для підприємств, оскільки протягом перших років експлуатації об'єктів (коли вони практично нові) накопичується максимальна сума грошових коштів на придбання нових об'єктів за допомогою амортизації, що відноситься на собівартість виготовленої продукції, виконаних робіт, послуг. При цьому останніми роками експлуатації тих самих об'єктів, коли збільшуються витрати на їхнє утримання і ремонт, сума амортизації, яка нараховується, незначна, що балансує витрати виробництва протягом терміну використання таких основних засобів;

5) виробничим, згідно з яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити з використанням основних засобів. Виробничий метод нарахування амортизації доцільно застосовувати в разі, якщо обсяги виконання робіт (виготовлення продукції та надання послуг) можуть бути визначені досить точно. Наприклад: на підприємствах автомобільного транспорту, в гірничодобувних галузях тощо.

6) податковий — згідно із законом України про оподаткування прибутку підприємств до групи 4 належать: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

Термін «комп'ютерна програма» розуміється у значенні, наведеному в законодавстві з питань охорони авторських та суміжних прав.

Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду визначається як сума амортизаційних відрахувань, нарахованих для кожного з календарних кварталів, що входять до такого звітного періоду (далі — розрахункові квартали). Сума амортизаційних відрахувань розрахункового кварталу визначаються шляхом застосування норм амортизації, визначених законом, до балансової вартості груп основних фондів на початок такого розрахункового кварталу.

Норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду у такому розмірі (в розрахунку на податковий квартал група 4–15% за квартал).

Для амортизації інших нематеріальних активів застосовується лінійний метод, за яким кожний окремих вид нематеріального активу амортизується рівними частками виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації протягом строку, який визначається платником податку самостійно, залежно від строку корисного використання таких нематеріальних активів або строку діяльності платника податку, але не більше 10 років безперервної експлуатації. Амортизаційні відрахування проводяться до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення.

4.9. Облік вибуття нематеріальних активів

Списання нематеріального активу з балансу здійснюється внаслідок:

- реалізації нематеріальних активів (з переходом права власності на них);
- реалізації права на користування або розпорядження нематеріальними активами (без переходу права власності на самі нематеріальні активи);
- здійснення фінансових вкладень нематеріальними активами до статутних капіталів інших підприємств;
- безплатної передачі об'єктів нематеріальних активів;
- ліквідації об'єктів нематеріальних активів за ініціативою власників;
- нестач нематеріальних активів, виявлених при інвентаризації.

Кореспонденція рахунків за операціями зі списання об'єкта нематеріальних активів наведено в табл. 4.12.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів, згідно з ПС(Б)О 8, визначається за правилом:

$$\begin{array}{l} \text{Фінансовий результат} \\ \text{від вибуття немате-} \\ \text{ріального активу} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Дохід від вибуття об'єкта} \\ \text{нематеріальних активів} \\ \text{(за вирахуванням непрямих} \\ \text{податків)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Залишкова вартість об'єкта} \\ \text{нематеріальних активів та} \\ \text{витрати, пов'язані з вибут-} \\ \text{тям об'єкта} \end{array}$$

Таблиця 4.12

Журнал бухгалтерських проведення

№ з/п	Відображення списання з балансу собівартості об'єкту нематеріальних активів	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	Списання амортизації об'єктів нематеріальних активів	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»
2	Списання залишкової вартості об'єктів нематеріальних активів		
	а) списання за непридатністю об'єктів нематеріальних активів	976 «Списання необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи»
	б) нараховано ПДВ на суму залишкової вартості	976 «Списання необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»

Продовження табл. 4.12

3	в) продаж об'єктів нематеріальних активів	972 «Втрати від зменшення корисності активів»	12 «Нематеріальні активи»
	г) внесення до статутного капіталу інших підприємств	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	12 «Нематеріальні активи»
	д) здійснення благодійного внеску	977 «Інші витрати звичайної діяльності»	12 «Нематеріальні активи»
	е) вибуття раніше переоціненого нематеріального активу перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості	423 «Дооцінка активів»	441 «Прибуток нерозподілений»

4.10. Переоцінювання нематеріальних активів

Переоцінювання нематеріальних активів не є обов'язковим заходом і здійснюється воно тільки тими підприємствами, які бажають показати своїм партнерам, кредиторам та інвесторам реальний стан нематеріальних активів підприємства. Підприємство може здійснювати переоцінювання за справедливою вартістю на дату балансу тільки тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок (рис. 4.1).

Активним ринком є ринок, який має такі характеристики:

- предмети, які продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;
- у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
- інформація про ринкові ціни загальнодоступна.

Дооцінка (якщо сума попередніх уцінок більша від суми попередніх дооцінок)	Уцінка (якщо сума попередніх дооцінок більша від суми попередніх уцінок)
1. На суму перевищення попередніх уцінок над попередніми дооцінками Дт 12 «Нематеріальні активи» Кт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	1. На суму перевищення попередніх дооцінок над попередніми уцінками Дт 423 «Дооцінка активів» Кт 12 «Нематеріальні активи»
2. Дооцінка Дт 12 «Нематеріальні активи» Кт 423 «Дооцінка активів», 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	2. Уцінка Дт 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій», 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» Кт 12 «Нематеріальні активи»

Рис. 4.1. Облік переоцінки нематеріальних активів

Це означає, що переоцінку придбаного права на знак на товари й послуги виконати неможливо через відсутність активного ринку щодо такого виду нематеріальних активів. Але цілком можливо переоцінити право на комп'ютерну програму або право на літературний твір, щодо яких звичайно існує активний ринок. У випадку переоцінювання окремого об'єкта нематеріального активу варто переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку). Тобто якщо підприємство бажає здійснити переоцінювання права на винахід, то переоцінюються всі права на об'єкти промислової власності цієї групи, щодо яких існує активний ринок: права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау та ін. Таке «групове» переоцінювання передбачене для того, щоб не було перекосу вартості групи: всі об'єкти однієї групи відображаються або за первісною, або за справедливою (ринковою) вартістю.

Якщо підприємством проведена переоцінювання об'єктів групи нематеріальних активів, то надалі вони підлягають щорічному переоцінюванню.

Кореспонденцію рахунків за операціями щодо зменшення корисності нематеріального активу відображено в табл. 4.13.

Таблиця 4.13

Журнал бухгалтерських проведення

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	Відображено втрати від зменшення корисності нематеріальних активів, оцінених за первісною вартістю	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
2	Відображено втрати від зменшення корисності нематеріальних активів, оцінених за переоцінки вартістю	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	12 «Нематеріальні активи»
		133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	
3	Відображено дооцінку, яка проведена після усунення причин попереднього зменшення корисності за об'єктами, які були оцінені за первісною вартістю (сторно)	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
4	Відображено дооцінку, яка проведена після усунення причин попереднього зменшення корисності за об'єктами, які були оцінені за переоцінки вартістю	12 «Нематеріальні активи»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
		746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

4.11. Документування операцій з обліку нематеріальних активів

Згідно з наказом Міністерства фінансів від 22.11.2004 р. № 732, введено такі типові форми обліку об'єктів права інтелектуальної власності.

Типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»; НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»; НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»; НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

*Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності
у складі нематеріальних активів
(типова форма № НА-1)*

Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (далі — об'єкт права інтелектуальної власності) застосовується підприємствами, установами та організаціями (далі — підприємства) незалежно від форм власності для оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання окремих придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності. При оформленні введення в господарський оборот об'єктів права інтелектуальної власності акт складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи). Акт заповнюється в одному примірнику на основі технічної, науково-технічної та іншої документації (ліцензійний договір, авторський договір, патент тощо), підписується головою та членами комісії, особою, відповідальною за прийняття для використання об'єкта права інтелектуальної власності.

*Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності
у складі нематеріальних активів
(типова форма № НА-2)*

Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів застосовується для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а також для аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі. Інвентарна картка ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів права інтелектуальної власності, заповнюється в одному примірнику на підставі «Акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» (типова форма № НА-1).

*Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності
у складі нематеріальних активів
(типова форма № НА-3)*

Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів застосовується для оформлення вибуття таких об'єктів при їх списанні (ліквідації). Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною

наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством, підписується головою та членами комісії, особою, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності, затверджується керівником підприємства чи особою, на те уповноваженою.

*Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності
у складі нематеріальних активів
(типова форма № НА-4)*

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

При складанні інвентаризаційного опису особа, відповідальна за використання об'єктів права інтелектуальної власності, дає розписку про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи передані бухгалтерській службі і всі об'єкти права інтелектуальної власності, одержані для використання і зберігання, оприбутковані, а ті об'єкти, що вибули (ліквідовані), списані. При інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності їх наявність установлюється або за документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлено (тобто підтверджуються) майнові права.

Інвентаризаційний опис підписується всіма членами інвентаризаційної комісії та особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності. При цьому особа, відповідальна за використання об'єктів права інтелектуальної власності, підтверджує, що перевірка цих об'єктів відбулася в її присутності, що вона не має до членів комісії ніяких претензій та що вона приймає на відповідальне зберігання перелічені в описі об'єкти права інтелектуальної власності.

Оформлений інвентаризаційний опис передається до бухгалтерської служби підприємства для заповнення даних про кількість, вартість об'єктів права інтелектуальної власності і суму накопиченої амортизації за даними бухгалтерського обліку.

Перед складанням звіряльної відомості та визначенням результатів інвентаризації бухгалтерія підприємства проводить перевірку всіх підрахунків в інвентаризаційному описі. В описі робиться відповідна відмітка щодо перевірки даних опису за підписом особи, яка проводила перевірку. Виявлені помилки у підрахунках мають бути виправлені і завірені підписами всіх членів інвентаризаційної комісії та особи, відповідальної за використання об'єктів права інтелектуальної власності.

У разі виявлення розходжень (нестач, надлишків) між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів бухгалтер підприємства складає звіряльну відомість. Звіряльна відомість підписується бухгалтером підприємства і після перевірки інвентаризаційною комісією правильності складання звіряльної відомості підписується керівником інвентаризаційної комісії та особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності, яка ознайомлюється з результатами звіряння.

Відносно нестач і надлишків інвентаризаційна комісія додає до звіряльної відомості письмові пояснення осіб, відповідальних за використання та зберігання об'єктів права інтелектуальної власності. Результати інвентаризації оформляються

протоколом, до якого включаються висновки та пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних розходжень.

Протокол інвентаризаційної комісії у п'ятиденний строк з дати його оформлення підлягає розгляду керівником підприємства та прийняття ним рішення щодо висновків і пропозицій інвентаризаційної комісії. Звіряльна відомість разом з протоколом інвентаризаційної комісії і рішенням керівника підприємства передається до бухгалтерської служби, яка вносить до неї дані про прийняте рішення щодо врегулювання розходжень.

4.12. Інвентаризація нематеріальних активів

В умовах конкуренції та високої вартості нематеріальних активів керівництво підприємства повинно вживати заходів для захисту, включаючи фізичну охорону, своєї промислової та іншої інтелектуальної власності.

Наприклад, стосовно промислових таємниць або ноу-хау необхідно обов'язково призначити осіб, які відповідали б за збереження інформації, що містить ноу-хау; обмежити коло осіб, які мають доступ до цієї інформації; розробити посадові інструкції для осіб, які зберігають таку інформацію; порядок доступу та ознайомлення з ноу-хау тощо.

Одним зі шляхів контролю за збереженням об'єктів нематеріальних активів є проведення своєчасної і правильної інвентаризації.

Інвентаризація нематеріальних активів проводиться відповідно до вимог Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків від 11.08.94 № 69.

При проведенні інвентаризації нематеріальних активів необхідно перевірити:

- 1) документальне оформлення нематеріальних активів;
- 2) наявність документів, які підтверджують права власності на нематеріальні активи або права на їхнє використання;
- 3) термін володіння правами та інші документально підтверджені умови закріплення прав власності чи прав використання даних об'єктів;
- 4) порядок оформлення режиму службової та комерційної таємниці щодо нематеріальних активів групи ноу-хау;
- 5) перевірка правильності нарахування амортизації.

Нематеріальні активи вносяться до інвентаризаційних описів за наявності документів, які є підставою для взяття їх на облік, а саме:

- рахунків за ноу-хау відповідно до договору з власником;
- договорів та актів про прийняття наукових і конструкторських розробок;
- рахунку на оплату ;
- рахунків за роботи із створення програмного забезпечення;
- патентів на винахід;
- свідоцтв на знаки для товарів і послуг;
- патентів на промисловий знак;
- патентів на сорти рослин або породи тварин;
- авторських договорів або договорів з організаціями, які управляють майновими правами авторів на колективній основі та інших.

На підставі відповідних документів інвентаризаційна комісія перевіряє вартість нематеріальних активів, термін їх використання, суму нарахованого зносу, залишкову вартість та інші дані по кожному об'єкту. У разі виявлення активів, не взятих на облік, а також об'єктів, за якими в облікових реєстрах міститься неповна інформація або взагалі її немає, комісія складає окремий інвентаризаційний опис і оформлює протокол.

4.13. Практичний блок

Контрольні запитання

1. Які активи відносять до складу нематеріальних?
2. За якими групами ведеться облік нематеріальних активів?
3. Назвіть класифікаційні групи нематеріальних активів.
4. Назвіть випадки, коли актив визнається як нематеріальний і відображається в Балансі.
5. За якою вартістю обліковуються придбані (створені) нематеріальні активи?
6. За якою вартістю обліковуються створені власними силами нематеріальні активи?
7. Назвіть умови, коли нематеріальні активи, отримані в результаті розробки, відображаються в балансі.
8. Який порядок здійснення переоцінки нематеріальних активів?
9. Як визначається переоцінена первісна вартість нематеріального активу?
10. Які методи нарахування амортизації на нематеріальні активи передбачені національними П(С)БО?
11. Назвіть порядок відображення оприбуткування нематеріальних активів на баланс підприємства.
12. Назвіть порядок відображення списання нематеріальних активів з балансу підприємства.
13. Які обов'язкові реквізити повинні бути зазначені в первинному документі, що засвідчує надходження і оприбуткування нематеріальних активів?
14. Які документи є підставою для обліку нематеріальних активів у синтетичному та аналітичному обліках?
15. На яких рахунках ведеться облік нематеріальних активів?
16. Які існують можливі шляхи надходження нематеріальних активів і як формується відповідно до цього їхня первісна вартість?

Тести для самоконтролю

1. Дайте якнайтовніше визначення поняття нематеріальних активів:
 - а) це об'єкти, що не мають товарно-речовинної форми, але мають грошову оцінку і приносять дохід;
 - б) це об'єкти, які використовуються тривалий час і приносять дохід;
 - в) це об'єкти, які можна відчужити і вони приносять дохід;
 - г) це об'єкти, що не мають товарно-речовинної форми, що використовуються більше одного року, мають грошову оцінку і приносять дохід.
2. Що входить до складу нематеріальних активів:
 - а) права на об'єкти інтелектуальної власності, права на сорти рослин;
 - б) ділова репутація і представницькі витрати;
 - в) ділова репутація організації і права на об'єкти інтелектуальної власності;

- г) представницькі витрати, ділова репутація організації, права на об'єкти інтелектуальної власності;
г) представницькі витрати, права на об'єкти інтелектуальної власності.
3. Який нормативний документ визначає порядок визнання і обліку нематеріальних активів:
- а) Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні;
 - б) Положення щодо ведення бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності в Україні;
 - в) П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»;
 - г) П(С)БО 7 «Основні засоби»;
 - г) П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»?
4. Відповідно до П(С)БО, не можуть бути віднесені до нематеріальних активів:
- а) виняткове право патентовласника на винахід, промисловий зразок, корисну модель;
 - б) виняткове авторське право на програми для ЕОМ, бази даних;
 - в) виняткове право власника на товарний знак і знак обслуговування, найменування місця походження товарів;
 - г) організаційні витрати, визнані, відповідно до засновницьких документів частиною внеску учасників до статутного капіталу організації;
 - г) ділова репутація організації;
 - д) витрати організацій на придбання ліцензій на здійснення окремих видів діяльності.
5. Чи належить до нематеріальних активів у бухгалтерському обліку придбана програма автоматизації бухгалтерського обліку:
- а) так;
 - б) ні;
 - в) на розсуд організації?
6. Який з наведених договорів не підтверджує переходу виконавчих прав на нематеріальні активи:
- а) патент;
 - б) ліцензійний договір;
 - в) авторський договір замовлення;
 - г) засновницький договір;
 - г) договір про надання права на використання НМА?
7. За якою вартістю приймаються на облік нематеріальні активи у випадку їхнього придбання за грошові кошти:
- а) первинною;
 - б) залишковою;
 - в) договірною;
 - г) ринковою?
8. Яка вартість використовується для оцінювання нематеріальних активів на дату Балансу:
- а) первинна;
 - б) залишкова;
 - в) ринкова;
 - г) договірна?
9. Нематеріальні активи, отримані безоплатно, оцінюються за:
- а) договірною вартістю;

- б) ринковою вартістю;
- в) вартістю, що враховується в обліку сторони, яка передає.

10. Нематеріальні активи, придбані за платню, оцінюються:

- а) шляхом підсумовування фактичних витрат на придбання;
- б) за ринковою вартістю;
- в) за первинною вартістю за вирахуванням нарахованої амортизації.

11. Чи включаються витрати по доведенню нематеріальних активів до стану, в якому вони придатні до використання, в їхню вартість:

- а) так;
- б) ні;
- в) на розсуд організації?

12. Чи підлягають включенню в первинну вартість придбаного нематеріального активу загальногосподарські та інші аналогічні витрати у випадку, якщо обліковою політикою організації передбачено щомісячне списання цих витрат як витрат періоду:

- а) так;
- б) ні;
- в) тільки у випадках, якщо вони безпосередньо пов'язані з придбанням нематеріального активу?

13. Нараховані відсотки за короткостроковим кредитом, отриманим на придбання нематеріальних активів, до їх оприбуткування на баланс, відображаються в обліку:

- а) Дт рах. 951 «Відсотки за кредит»
Кт рах. 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;
- б) Дт рах. 92 «Адміністративні витрати»
Кт рах. 601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»;
- в) Дт рах. 972 «Втрати від зменшення корисності активів»
Кт рах. 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»;
- г) Дт рах. 972 «Втрати від зменшення корисності активів»
Кт рах. 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

14. Як списується збір за реєстрацію підприємства, що створюється, визнаний відповідно до засновницьких документів внеском засновників до статутного капіталу:

- а) на собівартість;
- б) на балансовий прибуток;
- в) на прибуток, що залишається у розпорядженні підприємства;
- г) на нематеріальні активи?

15. Яка бухгалтерська проводка складається під час оприбуткування нематеріальних активів, внесених засновниками в рахунок внеску в статутний капітал:

- а) Дт рах. 10 «Основні засоби»
Кт рах. 46 «Неоплачений капітал»;
- б) Дт рах. 12 «Нематеріальні активи»
Кт рах. 46 «Неоплачений капітал»;
- в) Дт рах. 12 «Нематеріальні активи»
Кт рах. 40 «Статутний капітал»;
- г) Дт рах. 12 «Нематеріальні активи»
Кт рах. 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;
- г) Дт рах. 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»
Кт рах. 46 «Неоплачений капітал»?

16. Вкажіть правильну проводку «Оприбутковуванні нематеріальні активи, що раніше отримані від юридичних і фізичних осіб»;

- а) Дт рах. 12 «Нематеріальні активи»
Кт рах. 46 «Неоплачений капітал»;
- б) Дт рах. 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»
Кт рах. 46 «Неоплачений капітал»;
- в) Дт рах. 12 «Нематеріальні активи»
Кт рах. 15 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;
- г) Дт рах. 10 «Основні засоби»
Кт рах. 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;
- г) Дт рах. 15 «Придбання (створення) нематеріальних активів»
Кт рах. 63 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

17. Вкажіть правильні бухгалтерські записи по операції безоплатного надходження нематеріальних активів:

- а) Дт рах. 12 «Нематеріальні активи»
Кт рах. 46 «Неоплачений капітал»;
- б) Дт рах. 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»
Кт рах. 46 «Неоплачений капітал»;
- в) Дт рах. 12 «Нематеріальні активи»
Кт рах. 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»;
- г) Дт рах. 10 «Основні засоби»
Кт рах. 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;
- г) Дт рах. 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»
Кт рах. 424 «Безоплатно одержані необоротні активи».

18. Як відображається в обліку надходження нематеріальних активів за договором від іншого товариства за грошові кошти:

- а) Дт рах. 12 «Нематеріальні активи»
Кт рах. 46 «Неоплачений капітал»;
- б) Дт рах. 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»
Кт рах. 46 «Неоплачений капітал»;
- в) Дт рах. 12 «Нематеріальні активи»
Кт рах. 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;
- г) Дт рах. 10 «Основні засоби»
Кт рах. 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;
- г) Дт рах. 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»
Кт рах. 63 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

19. Витрати на придбання ліцензії на право торгівлі, виданої на рік, відображається в бухгалтерському обліку:

- а) за дебетом рахунка 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;
- б) за дебетом рахунка 12 «Нематеріальні активи»;
- в) за дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати».

20. Амортизаційні відрахування за нематеріальними активами відображаються в бухгалтерському обліку:

- а) зменшенням первинної вартості об'єкта.
- б) накопиченням відповідних сум на окремому рахунку;
- в) накопиченням відповідних сум на окремому рахунку або шляхом зменшенням первинної вартості об'єкта.

Практичні вправи для самостійної роботи**Вправа 1**

Вкажіть кореспонденцію рахунків та первинні документи на підставі наведених у табл. 1 господарських операцій.

Таблиця 1

1-й варіант	2-й варіант
1. Відображено амортизацію безоплатно отриманого нематеріального активу	1. Відображено послуги реєстратора з оформлення права на торгову марку
2. Оприбутковано право на торгову марку та супутні послуги, сформовано первинну вартість	2. Нараховано знос на комп'ютерну програму Windows
3. Відображено продажну вартість реалізованого нематеріального активу	3. Відображено отримання нематеріального активу як внесок до статутного капіталу
4. Оприбутковано безоплатно отримані нематеріальні активи (програмне забезпечення)	4. Відображено залишкову вартість нематеріального активу, переданого в обмін на неподібний актив
5. Списано залишкову вартість реалізованого нематеріального активу	5. Відображено списання безоплатно отриманого нематеріального активу
6. Оприбутковано промислові зразки	6. Нараховано амортизацію нематеріального активу, для якої не встановлено строку корисного використання
7. Оприбутковано нематеріальні активи, отримані в обмін на подібні активи	7. Передано нематеріальні активи в обмін на поточні фінансові інвестиції
8. Оприбутковано комп'ютерну програму, розроблену підприємством самостійно	8. Відображено внесок до статутного капіталу дочірнього підприємства у вигляді нематеріальних активів
9. Сплачено з поточного рахунка за торгову марку та послуги реєстрації	9. Оплачено витрати, пов'язані з підтримкою патенту
10. Списано суму зносу реалізованого нематеріального активу	10. Відображено знос програмного забезпечення у податковому обліку

Вправа 2

Підприємство в січні 200X року здійснило обмін запасів вартістю 4000 грн з ПДВ на програму для бухгалтерського обліку. Для введення цієї програми в експлуатацію необхідне доопрацювання, яке буде проводитися силами підприємства, вартість якого становить 500 грн (заробітна плата та відрахування до фондів соціального страхування). Прогнозований термін корисного використання програми становить 10 років.

Для нарахування зносу, згідно з наказом про облікову політику, на підприємстві застосовується прямолінійний метод.

Відобразіть ці операції на рахунках бухгалтерського обліку та вкажіть первинні документи.

Вправа 3

Підприємство в третьому кварталі 200X року розробило та виготовило промисловий зразок, над яким працювали фахівці з місячним фондом заробітної плати 20 000 грн та залучалися працівники з іншого підприємства на суму 680 грн, в т.ч. ПДВ.

У жовтні 200X року підприємство належним чином зареєструвало вказаний зразок, витрати на реєстрацію становили 2000 грн.

Відобразіть ці операції на рахунках бухгалтерського обліку та вкажіть первинні документи.

Вправа 4

Підприємство в лютому 200X року за договором безоплатно отримало програмне забезпечення 1С Бухгалтерія, що буде використовуватись для потреб бухгалтерії.

Справедлива вартість програмного забезпечення становить 1200,00 грн. Строк корисного використання — 4 роки. Амортизація нараховується за прямолінійним методом.

Відобразити у бухгалтерському обліку:

- 1) операції з надходження об'єкта нематеріальних активів;
- 2) операції щодо нарахування амортизації нематеріальних активів протягом усього строку використання;
- 3) визначте балансову вартість об'єктів нематеріальних активів на кожну дату балансу протягом усього строку корисного використання.

Вправа 5

Підприємство в березні 200X року придбало об'єкт нематеріальних активів — програмне забезпечення:

- 1) сплачено постачальнику 2800 грн, в т.ч. ПДВ;
- 2) сплачено послуги за доопрацювання об'єкта — 500,00 грн, в т.ч. ПДВ.

Строк корисного використання становить 5 років, амортизація нараховується за прямолінійним методом.

У листопаді 200X+2 року підприємство вирішило придбати більш сучасну програму для обліку, а стару програму продати за 2000,00 грн, в т.ч. ПДВ. Необхідно:

- 1) визначити балансову вартість комп'ютерної програми на кожну звітну дату до моменту реалізації;
- 2) відобразити усі названі операції на рахунках бухгалтерського обліку, вказати усі необхідні первинні документи.

РОЗДІЛ 5. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Мета вивчення розділу: сформувати в студентів теоретичні знання та практичні навички щодо відображення в обліку надходження, вибуття, переоцінки та інвентаризації виробничих запасів підприємства, які є, як правило, найбільшою та найвагомішою частиною активів підприємства.

Після вивчення розділу студенти повинні знати:

- економічну сутність категорії «запаси»;
- порядок визнання запасів;
- характеристику рахунків для обліку запасів;
- основні первинні документи, які використовуються для оформлення операцій з виробничими запасами;
- особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- методи оцінювання вартості вибуття запасів;
- порядок проведення інвентаризації та відображення її результатів у звітності.

Студенти повинні вміти:

- визначати фактичну собівартість запасів з використанням існуючих методів оцінювання надходження запасів;
- визначати фактичну собівартість запасів шляхом їхнього оцінювання на дату балансу;
- визначати вартість придбання запасів, отриманих у результаті обміну;
- відображати на рахунках бухгалтерського обліку операції з використання малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- відображати на рахунках бухгалтерського обліку операції руху товарів на підприємствах торгівлі;
- відображати в обліку результати інвентаризації запасів.

Основні терміни

Запаси — це активи, які:

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

Купівельні напівфабрикати та комплектувальні вироби — придбані на стороні оборотні матеріальні активи, призначені для використання у власному виробництві як матеріальна основа або необхідний додаток до матеріальної складової майбутнього продукту цього виробництва.

Малоцінні та швидкозношувані предмети — це активи, строк використання яких не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік.

Матеріали — придбані на стороні оборотні ресурси, призначені для використання у власному виробництві як необхідний компонент майбутнього продукту цього виробництва або для обслуговування технологічного процесу й управління.

Напівфабрикати — це сировина й матеріали, які не пройшли певних стадій оброблення і ще не є готовою продукцією.

Подібні активи — це активи, які мають однакове функціональне призначення й однакову справедливую вартість.

Сировина — добути, вироблені власними силами або придбані на стороні оборотні ресурси, які на момент придбання не пройшли жодної стадії промислового оброблення та призначені для споживання власним виробництвом як необхідний компонент майбутнього продукту цього виробництва.

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

5.1. Загальні аспекти організації обліку запасів

5.1.1. Економічна сутність категорії «запаси», класифікація запасів та основні завдання їх обліку

У спеціальній літературі досить часто застосовується поняття «виробничі запаси», яке прийшло на заміну поняттю «матеріали». Іноді, при визначенні поняття матеріальних оборотних активів, застосовується термін «цінності». Однак поняття «цінність» є описовою категорією, ознакою, якісним або критеріальним показником, що характеризує запаси як економічні елементи, які мають користь для їх власника і можуть принести йому економічні вигоди.

Терміни «товарно-матеріальні активи» і «товарно-матеріальні запаси» не досить прийнятні для застосування з причини охоплення ними активів, що мають матеріальну форму, які можуть бути як оборотними, так і необоротними. При цьому домінує припущення, що вони можуть бути продані.

Найбільше відображає характерні властивості речових елементів виробництва термін «товарно-виробничі запаси», основне призначення яких — оброблення в процесі виробництва, формування основи виробів, при цьому враховується можливість перебування їх у складі резервів у вигляді виробничих запасів на складі або готових виробів (товарів), що зберігаються на складах.

Крім того, для забезпечення виробництва підприємство створює запаси малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Для правильної організації обліку запасів важливе значення має їх науково обґрунтована класифікація. Як уже зазначалося, товарно-виробничі запаси є складовою частиною групи матеріальних ресурсів, які формують економічні (виробничі) ресурси. Класифікація економічних (виробничих) ресурсів наведена на рис. 5.1.

Запаси відносяться до матеріальних економічних ресурсів і можуть перебувати як у сфері виробництва (засоби та предмети праці), так і у сфері обігу (продукти праці).

Запаси можна класифікувати за такими ознаками.

1. За призначенням та термінами утворення:

- сезонні — запаси, які використовуються при сезонному виробництві або сезонних поставках;
- постійні — запаси, які забезпечують безперерйність виробництва між черговими поставками.

2. За місцем знаходження:

- у виробництві — запаси, які перебувають у процесі виробництва продукції (у процесі оброблення);

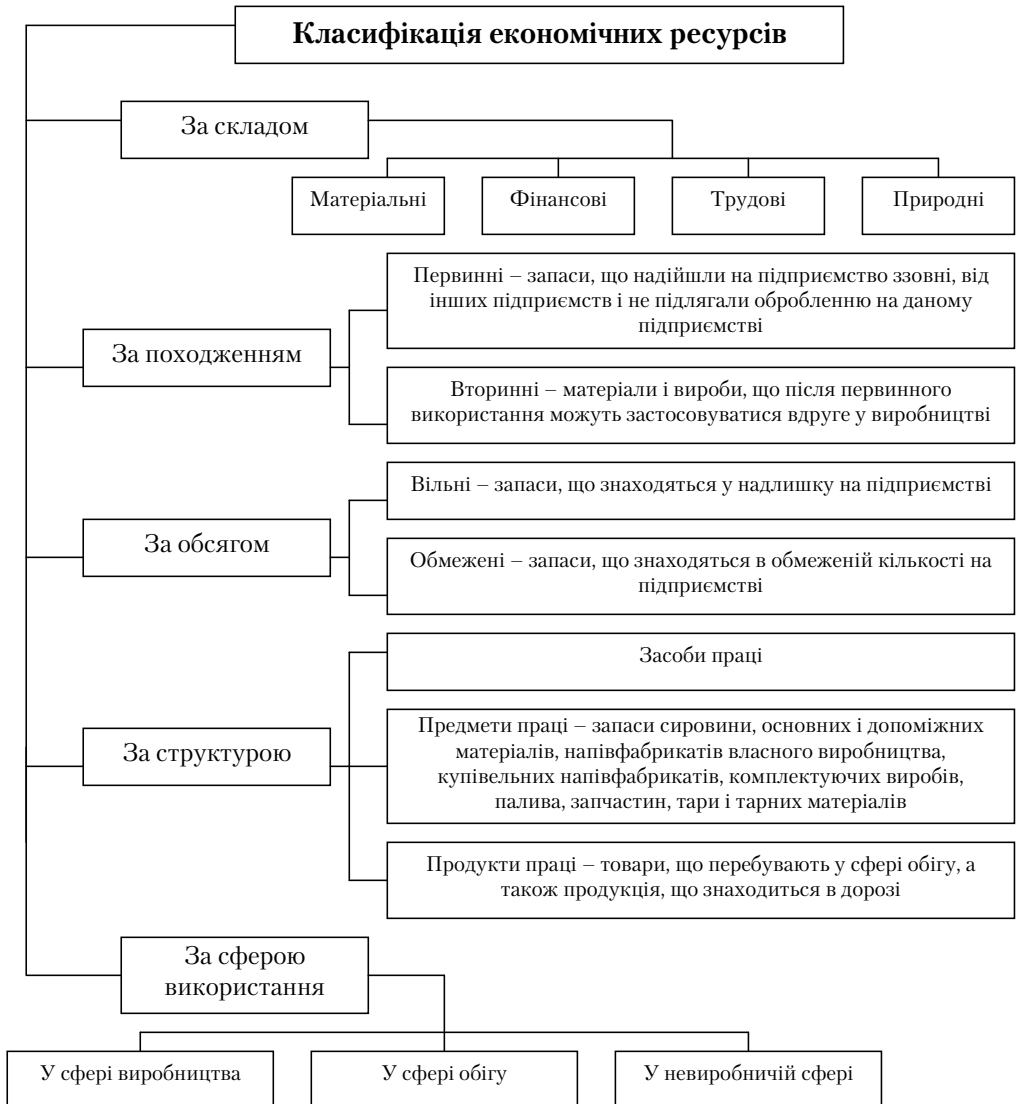


Рис. 5.1. Класифікація економічних (виробничих) ресурсів

- на складі — запаси, які містяться на складах підприємства;
 - у дорозі — продукція, яка перебуває в дорозі від підприємства-виробника до підприємства-покупця.
3. *По відношенню до балансу:*
- балансові — запаси, які відображені в балансі підприємства (є його власністю);
 - позабалансові — запаси, які не належать підприємству і зберігаються ним за певних умов.
4. *За наявність протягом звітного періоду:*
- початкові — кількість запасів на початок звітного періоду;
 - кінцеві — кількість запасів на кінець звітного періоду.
5. *За обґрунтованістю знаходження на підприємстві:*
- нормативні — запаси, які відповідають розрахованим плановим обсягам, необхідним для безперервного виробництва;
 - понаднормові — запаси, які перевищують їх планові норми.
6. *За походженням:*
- первинні — запаси, придбані чи отримані від інших підприємств;
 - вторинні — запаси, які після первинного використання можуть використовуватися у виробництві в дуге.
7. *За сферою використання:*
- у сфері виробництва — запаси, які знаходяться у процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво);
 - у сфері обігу — готова продукція, товари;
 - у невиробничій сфері — запаси, які не використовуються у виробничому процесі.
8. *За ступенем ліквідності:*
- ліквідні — запаси, які можуть бути швидко перетворені на грошові кошти без значних втрат їхньої первісної вартості;
 - неліквідні — запаси, які неможливо швидко перетворити на грошові кошти і без значної втрати їхньої первісної вартості.
9. *За складом і структурою:*
- запаси незавершеного виробництва — частина продукції, що не пройшла всіх стадій оброблення;
 - виробничі запаси — сировина, основні та допоміжні матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, запчастини, паливо, тара, малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП);
 - запаси готової продукції — закінчена виробництвом продукція, яка знаходиться на складі підприємства;
 - товарні запаси — товари, придбані для перепродажу та власного споживання.
- Основні завдання обліку запасів:
- 1) контроль за збереженням матеріальних цінностей на місцях їхнього зберігання і на всіх стадіях оброблення;
 - 2) відповідність складських запасів нормативам;
 - 3) своєчасне та правильне документальне оформлення руху запасів;
 - 4) систематичний контроль за дотриманням установлених норм запасів, виявлення надлишкових і неліквідних матеріалів, їхньої реалізації;
 - 5) раціональне оцінювання виробничих запасів;

- 6) виявлення і відображення в обліку витрат, пов'язаних з виготовленням запасів;
- 7) своєчасне проведення розрахунків з постачальниками за матеріали, які знаходяться в дорозі, за невідфактурованими поставками.

Для нормальної життєдіяльності підприємства виробничі запаси мають бути оптимальними. Наявність надлишкових запасів призводить до заморожування капіталу підприємства.

Недостатній обсяг виробничих запасів також негативно впливає на діяльність підприємства: зменшуються обсяги виробництва та реалізації продукції через дефіцит окремих видів запасів, відбувається недозавантаження виробничих потужностей.

Тому одним з важливих завдань є планування запасів, яке передбачає обґрунтовані розрахунки потреби в них; налагоджені постійні канали з постачальниками, які успішно виконують свої договірні зобов'язання; визначення точних обсягів готової продукції, що використовуються на внутрішньогосподарські потреби (в таких випадках вона використовується як виробничі запаси).

Для виконання цього завдання в наказі про облікову політику підприємства необхідно передбачити:

- 1) що береться за одиницю бухгалтерського обліку запасів (окремий вид (однорідна група) чи найменування);
- 2) що включається до первинної вартості запасів, придбаних за плату;
- 3) як визначати первинну вартість запасів, виготовлених самостійно;
- 4) які витрати не включаються до первинної вартості, а належать до витрат того періоду, в якому вони були понесені (виявлені);
- 5) порядок оцінювання та відображення запасів в обліку і звітності;
- 6) метод оцінювання запасів, що буде використовуватися при відпуску запасів у виробництво та реалізації стороннім підприємствам;
- 7) порядок обліку запасів, які втратили можливість приносити майбутні економічні вигоди підприємству;
- 8) як обліковувати малоцінні та швидкозношувані предмети.

5.1.2. Визнання запасів для цілей бухгалтерського обліку

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про товарно-виробничі запаси та розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. Дія П(С)БО 9 поширюється на активи, що утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою продажу; утримуються для споживання під час виробництва продукції (робіт, послуг) та управління підприємством. Загальні положення П(С)БО 9 не поширюються на незавершені роботи за будівельними контрактами; фінансові активи; молодняк тварин і тварини на відгодівлі; продукцію сільського та лісового господарства; корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших П(С)БО.

Запаси визнаються активом, якщо існує вірогідність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням та вартість таких запасів може бути достовірно визначена. Якщо хоча б одна з цих вимог не виконується,

то такі запаси не зараховуються на баланс підприємства, а вважаються витратами періоду.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробленням 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, яка виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, які придбані (отримані) підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського та лісового господарства, якщо вони оцінюються згідно П(С)БО 9.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їхнє найменування або однорідна група (вид). Такою одиницею може бути вид, сорт, марка тощо.

5.2. Характеристика бухгалтерських рахунків з обліку запасів

Для узагальнення інформації про наявність і рух виробничих запасів призначено рахунок 20 «Виробничі запаси». За дебетом рахунка 20 відображається надходження запасів на підприємство, їхнє дооцінювання, за кредитом — витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), перероблення, відпуск (передачу) на сторону, уцінення. До цього рахунка Планом рахунків передбачено відкриття таких субрахунків.

201 «Сировина й матеріали» — призначений для відображення наявності та руху сировини й основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні. На цьому субрахунку ведеться облік основних матеріалів, які використовуються підрядними будівельними організаціями при здійсненні будівельно-монтажних, ремонтних робіт, облік допоміжних матеріалів, які використовуються під час виготовлення продукції або для господарських потреб, технічних цілей та використання у виробничому процесі.

202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» — призначений для відображення та руху купівельних напівфабрикатів, готових комплектуючих, придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці для їх оброблення або для збирання, а також спеціальне обладнання та інструменти, пристрої та інші прилади, придбані науково-дослідними та конструкторськими підприємствами для проведення наукових робіт за визначеною науково-дослідною або конструкторською темою.

203 «Паливо» — призначений для обліку наявності та руху палива, що купується для технологічних потреб експлуатації транспортних засобів, а також для виробництва енергії та опалення будівель. На цьому субрахунку також обліковуються оплачені талони на бензин, дизельне паливо, газ і мастильні матеріали. Якщо деякі види палива використовуються одночасно як матеріали і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 «Сировина й матеріали» і на субрахунку 203 «Паливо» — за ознакою переважності використання на цьому підприємстві.

204 «Тара й тарні матеріали» — призначений для відображення наявності та руху всіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари та її ремонту.

205 «Будівельні матеріали»- підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання та комплектуючих виробів, які підлягають монтажу, та інших запасів, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.

На цьому субрахунку не враховується обладнання, що не потребує монтажу: транспортні засоби, верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірювальні та інші прилади, виробничий інвентар тощо. Витрати на придбання такого обладнання, що не потребує монтажу, відображаються безпосередньо на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» під час надходження їх на склад чи інше місце зберігання, експлуатації. Устаткування й будівельні матеріали, передані підрядникам для монтажу й виконання будівельних робіт, списуються з субрахунку 205 на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» після підтвердження їхнього монтажу й використання.

206 «Матеріали, передані в переробку» — призначений для обліку матеріалів, переданих на перероблення на сторону. Витрати на перероблення матеріалів, що оплачуються стороннім підприємствам, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих з перероблення.

207 «Запасні частини» — призначений для обліку придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті. На цьому субрахунку ведеться облік обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств, на ремонтних підприємствах.

208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» — призначений для обліку мінеральних добрив, отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепаратів, медикаментів, хімікатів, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння та корми (купівельні та власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві.

209 «Інші матеріали» — призначений для обліку відходів виробництва (обрубків, обрізків, стружки тощо), невиправного браку, матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, палива або запасних частин (металобрухт, утиль), зношених шин, бланків суворого обліку тощо.

5.3. Документування операцій з руху виробничих запасів

Первинний облік — це початкова стадія господарського обліку, на якій фіксується господарська операція в первинному документі. У первинних документах бухгалтерського обліку реєструється не тільки факт господарської операції, а й інша інформація: зміст господарської операції, її кількісна і грошова оцінка, напрям витрат і джерело доходів, підписи відповідальних за здійснення операції осіб тощо.

Основні форми документів для реєстрації операцій з виробничими запасами відображено в табл. 5.1.

Таблиця 5.1

Первинні документи з обліку запасів

Типова форма	Назва	Призначення
Надходження запасів		
М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли	Використовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних із отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства
М-2	Доручення (довіреність)	Призначене підтвердити право окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства при отриманні запасів
М-2а	Акт списання бланків доручень	Застосовується для документального оформлення операцій по списанню бланків використаних доручень
М-3	Журнал реєстрації довіреностей	Використовується для реєстрації видачі доручень
М-4	Прибутковий ордер	Призначений для використання на складі та заповнюється в день надходження запасів (при відсутності розбіжностей з документами постачальника); при оприбуткуванні запасів з переробки
М-7	Акт про приймання матеріалів	Оформлюється у випадку, якщо запаси надійшли без документів, або якщо є розбіжності з документами постачальника. На його основі направляється лист-претензія постачальникові
М-12	Картка складського обліку матеріалів	Застосовується для обліку виробничих запасів на складі
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі	Застосовується для взаємозв'язку даних складського та бухгалтерського обліку
М-16	Матеріальний ярлик	Використовується для позначення одиниць запасів
Відпуск виробничих запасів		
М-8, 9, 28, 28а	Лімітно-забірна картка	Застосовується для систематичного відпуску у виробництво лімітованих матеріалів, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів їх відпуску
М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	Оформлюється при разовому відпуску запасів для виробничих та господарських потреб

Продовження табл. 5.1

М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу	Випишується завідуючим складом (комірником) у випадках виявлення відхилень фактичного залишку запасів від встановлених норм
М-19	Матеріальний звіт	Складається матеріально-відповідальною особою і передається до бухгалтерії. Відображає рух запасів на складі за певний період

5.4. Облік надходження запасів

Одним з основних принципів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є принцип обачності, згідно з яким методи оцінювання, що застосовуються в бухгалтерського обліку, не повинні допускати завищення оцінки активів і доходів підприємства та заниження оцінки його зобов'язань і витрат. Тому відображення запасів має відбуватися за найменшою з двох вартостей: первісною або чистою вартістю реалізації.

Запаси на підприємство можуть надходити в результаті:

- придбання за плату;
- виготовлення власними силами підприємства;
- внесення до статутного капіталу підприємства;
- безоплатного отримання;
- обміну на подібні або неподібні запаси.

Отримані чи виготовлені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

5.4.1. Придбання запасів за плату

До первісної вартості запасів, що придбані за плату, включаються:

- сума, сплачена постачальнику згідно з договором;
- сума ввізного мита;
- сума сплачена за інформаційні, посередницькі та інші послуги, що пов'язані з пошуком та придбанням запасів;
- сума непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству;
- витрати на заготівлю, вантажні витрати, транспортування запасів до місця їх використання;
- сума інших витрат, що безпосередньо пов'язані з придбанням запасів та доведенням їх до стану, в якому вони стають придатними до використання (прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати та інші прямі витрати підприємства на доробку та підвищення якісних характеристик запасів).

Згідно з П(С)БО 9, до первісної вартості запасів не включаються:

- понаднормативний убуток та нестачі запасів;
- відсотки за використані кредити;

- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням та доставкою запасів (такі витрати включаються до складу витрат того періоду, в якому вони були здійснені).

5.4.2. Виготовлення запасів власними силами

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», до виробничої собівартості включаються:

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

В обліку операції з надходження запасів, виготовлених власними силами, відображаються записами, показаними в табл. 5.2.

Таблиця 5.2

Відображення операцій в обліку

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Виготовлено власними силами:		
– матеріали	201 «Сировина й матеріали»	23 «Виробництво»
– запчастини	207 «Запасні частини»	23 «Виробництво»

5.4.3. Внесення запасів до статутного капіталу підприємств

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси», первісною вартістю запасів, внесених до статутного капіталу підприємства, є узгоджена засновниками (учасниками підприємства) їхня справедлива вартість, під якою розуміється сума, за якою може бути здійснено обмін активу або оплата зобов'язань в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Порядок визначення справедливої вартості окремого виду запасів підприємство встановлює самостійно. Щодо запасів, внесених до статутного капіталу підприємства, справедливою вартістю може бути вартість, яка зафіксована в установчих документах.

5.4.4. Безоплатне отримання запасів

Первісною вартістю запасів, отриманих підприємством безоплатно, є їхня справедлива вартість. При цьому вартість запасів включається до складу доходів підприємства у тому звітному періоді, в якому вони отримані.

5.4.5. Отримання запасів в результаті операцій обміну

Первісна вартість запасів, отриманих у результаті операцій обміну, залежить від того, обмін подібними чи неподібними активами мав місце.

Первісною вартістю запасів, придбаних в результаті обміну на подібні запаси, є балансова вартість переданих запасів. При цьому якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їхня справедлива вартість. Тоді різниця між балансовою та справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Первісною вартістю запасів, придбаних в обмін на неподібні запаси, є справедлива вартість отриманих запасів.

У практичній діяльності підприємства господарські операції з надходження виробничих запасів оформлюються бухгалтерськими записами (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Кореспонденція рахунків з обліку надходження запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Переведено виробничі запаси з однієї категорії до іншої	20 «Виробничі запаси»	20 «Виробничі запаси»
2	Оприбутковано виробничі запаси, повернуті з виробництва або виготовлені власними силами	20 «Виробничі запаси»	23 «Виробництво»
3	Зменшено суму браку на вартість відходів від бракованої продукції, яку переведено до складу виробничих запасів	20 «Виробничі запаси»	24 «Брак у виробництві»
4	Переведено до складу запасів активи, що були придбані як товар для продажу	20 «Виробничі запаси»	28 «Товари»
5	Оприбутковано за справедливою вартістю запаси, одержані в результаті обміну на неподібні активи	20 «Виробничі запаси»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
6	Відображено надходження виробничих запасів у рахунок погашення дебіторської заборгованості	20 «Виробничі запаси»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
7	Оприбутковано запаси, придбані підзвітною особою	20 «Виробничі запаси»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
8	Оприбутковано виробничі запаси як внесок до статутного капіталу	20 «Виробничі запаси»	40 «Статутний капітал», 46 «Неоплачений капітал»
9	Відображено формування пайового капіталу, передбаченого установчими документами, за рахунок внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств у вигляді виробничих запасів	20 «Виробничі запаси»	41 «Пайовий капітал»
10	Проведено дооцінювання запасів	20 «Виробничі запаси»	423 «Дооцінка активів»

Продовження табл. 5.3

11	Відображено надходження виробничих запасів, отриманих як цільове фінансування	20 «Виробничі запаси»	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
12	Віднесено до первісної вартості придбаних виробничих запасів суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству	20 «Виробничі запаси»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
13	Оприбутковано безоплатно одержані виробничі запаси	20 «Виробничі запаси»	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»
14	Оприбутковано надлишки запасів, виявлених в результаті інвентаризації	20 «Виробничі запаси»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
15	Одержано запаси в результаті обміну на неподібні активи	20 «Виробничі запаси»	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»
16	Оприбутковано запаси, що надійшли безоплатно	20 «Виробничі запаси»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»
17	Оприбутковано виробничі запаси, одержані внаслідок надзвичайних подій	20 «Виробничі запаси»	75 «Надзвичайні доходи»
18	Передано запаси в обмін на акції акціонерного товариства	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	20 «Виробничі запаси»

5.5. Оцінювання запасів на дату балансу

Запаси в обліку, як правило, відображаються за первісною вартістю, але можливі ситуації, коли реальна вартість запасів нижча від первісної вартості. Такі запаси, згідно з П(С)БО 9 «Запаси», деякою мірою втратили первісно очікувану економічну вигоду. В такому випадку запаси оцінюються та відображаються в звітності за чистою вартістю реалізації. Під *чистою вартістю реалізації запасів* розуміють очікувану ціну реалізації запасів в умовах звичайної діяльності. Вона визначається за кожною одиницею запасів шляхом вирахування із очікуваної ціни їх продажу, очікуваних витрат на завершення виробництва та збут. Іншими словами, це вартість, за якою запаси можуть бути реалізовані.

Зниження первісної вартості запасів до рівня чистої вартості реалізації є уцінкою запасів.

5.5.1. Уцінювання запасів

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси», запаси переоцінюються тільки в тому випадку, коли вони втратили первісно очікувану економічну вигоду (застаріли, зіпсувалися або на дату складання балансу їхня ціна знизилася). При цьому первісна вартість знижуєть-

ся до чистої вартості реалізації, в результаті чого запаси відображаються у звітності достовірно за найменшою вартістю.

Запаси на підприємствах уцінюються за рішенням керівника у випадках, якщо:

- продукція не має збуту в період більше трьох місяців і не користується попитом у споживачів;
- товари і продукція втратили свої первісні якості;
- надлишкові запаси не використовуються для виробництва продукції більше ніж три місяці;

Не підлягають уцінюванню товари, продукція та надлишкові ТМЦ із запасів ТМЦ, які:

- оформлені в заставу;
- перебувають у резерві;
- знаходяться на відповідальному зберіганні.

У бухгалтерському обліку суму уцінки списують на витрати звітного періоду.

5.5.2. Дооцінювання запасів

Якщо запаси були оцінені за чистою вартістю реалізації, то в кожному наступному звітному періоді така їхня вартість має переглядатися. Це пов'язано з тим, що може виникнути ситуація, коли обставин, які раніше призвели до часткового списання вартості запасів, більше немає. Якщо у звітному періоді чиста вартість реалізації раніше уцінених запасів збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше від суми попереднього зменшення, в бухгалтерському обліку сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів.

Таким чином, згідно з П(С)БО 9 «Запаси», дооцінювання запасів можливе лише у випадку збільшення їхньої чистої вартості реалізації, причому дооцінювати можна лише після проведення їхнього уцінювання і тільки на суму, яка не перевищує суми раніше проведеного уцінення.

Інформація про суму збільшення чистої вартості реалізації (суму дооцінювання) повинна бути розкрита підприємством у Примітках до фінансової звітності.

5.6. Облік вибуття запасів

5.6.1. Методи оцінювання вартості вибуття запасів

Існують такі методи оцінювання вартості вибуття запасів:

- 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) нормативних витрат;
- 4) ціни продажу;
- 5) ФІФО (за собівартістю перших за часом надходження запасів).

Якщо запаси вибувають, то підприємство може використовувати різні методи оцінювання. Метод підприємство вибирає самостійно, однак для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, які мають однакове призначення та однакові умови використання, може застосовуватися тільки один метод. Тобто підприємство при

списанні одного й того самого виду запасів не може застосовувати різних методів списання.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів

За ідентифікованою собівартістю оцінюються запаси, які відпускаються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, що не можуть замінити один одного. Сутність такого методу полягає в тому, що вартість запасів, які вибувають, визначається окремо за кожною одиницею запасів (тобто одиниця запасів вибуває за такою самою вартістю, за якою вона була оприбуткована під час надходження). Такий метод доцільно застосовувати за невеликою кількості запасів, що вибувають, коли легко відслідковувати, за якою вартістю такі запаси були зараховані на баланс. При цьому на підприємстві має бути організовано індивідуальний облік за кожним видом запасів.

Метод середньозваженої собівартості

Цей метод зручний для підприємств, які мають велику кількість запасів різної номенклатури, оскільки в процесі здійснення господарської діяльності вартість одного й того самого виду запасів може колитися, то за кожною одиницею запасів визначається їх середня (середньозважена) вартість.

Середньозважена собівартість одиниці запасів розраховується шляхом відношення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості отриманих у звітному місяці запасів до сумарної кількості запасів на початок звітного місяця і отриманих у звітному місяці запасів.

Середньозважену собівартість одиниці запасів визначають за такою формулою:

$$C_c = \frac{B_{зп} + B_{надх}}{K_{зп} + K_{надх}}, \quad (5.1)$$

де C_c — середньозважена собівартість одиниці певного виду запасів, грн;

$B_{зп}$ — вартість залишку запасів на початок звітного місяця, грн;

$B_{надх}$ — вартість запасів, що надійшли у звітному місяці, грн;

$K_{зп}$ — кількість одиниць певного виду запасів на початок місяця, од.;

$K_{надх}$ — кількість одиниць запасів даного виду, що надійшли у звітному місяці, од.

Метод нормативних витрат

Цей метод використовується, як правило, коли треба оцінити матеріальні витрати у складі незавершеного виробництва та готової продукції. Суть методу полягає в тому, що собівартість запасів, які вибувають, визначається, виходячи із норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг). Норми витрат встановлює підприємство самостійно, враховуючи при цьому нормальні рівні використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. Для того щоб нормативні витрати були максимально наближені до фактичних витрат, підприємство повинно регулярно перевіряти та переглядати норми витрат і ціни.

Метод ціни продажу

Цей метод визначення собівартості реалізації запасів використовують підприємства торгівлі. Сутність методу полягає у використанні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки на товари. Собівартість реалізації

в цьому випадку визначається як різниця між продажною вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітнього місяця і торговельних націнок до продажної вартості, отриманих у звітному місяці товарів, на суму продажної вартості залишку товарів на початок звітнього місяця і продажної вартості отриманих у звітному місяці товарів.

Метод ФІФО

Оцінювання запасів за методом ФІФО (у перекладі з англ. — «першим надійшов — першим вибув») ґрунтується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, в якій вони надійшли на підприємство, тобто запаси, придбані першими, і продаються першими, а запаси, які залишилися на кінець періоду, є запасами, які були придбані чи виготовлені в останню чергу. При цьому вартість залишку запасів на кінець звітнього місяця визначається за собівартістю останніх за часом надходження запасів.

Крім широкого вибору методів оцінювання запасів, передбачено також можливість використання двох систем їхнього обліку — періодичної та постійної.

Постійна система забезпечує користувачів інформацією, що дозволяє оперативніше управляти запасами. Ця система передбачає ведення докладних записів про купівлю та продаж запасів протягом звітнього періоду.

За періодичної системи можна не вести детального обліку відпуску запасів протягом звітнього періоду, а собівартості розраховують за такою формулою:

$$\begin{aligned} \text{Собівартість проданих запасів} &= \text{початковий залишок запасів} + \\ &+ \text{закупки протягом звітнього періоду} - \text{кінцевий залишок запасів}. \end{aligned} \quad (5.2)$$

Приклад 5.1. За даними табл. 5.4 і 5.5 про товар Б за січень 200х р. розрахуйте собівартість продажу товару за обома системами обліку.

Таблиця 5.4

Вихідні дані

Дата	Показник	Кількість одиниць	Ціна за одиницю
01.01.0X	Залишок	80	10,00
10.01.0X	Придбано	120	15,00
15.01.0X	Продано	50	17,00
20.01.0X	Придбано	70	16,00
25.01.0X	продано	100	18,00

Залишок товару на кінець місяця:

$$80 + 120 - 50 + 70 - 100 = 120 \text{ одиниць.}$$

Протягом місяця було в наявності товару на суму:

$$(80 \times 10,00) + (120 \times 15,00) + (70 \times 16,00) = 3720 \text{ грн.}$$

Таблиця 5.5

Розрахунок собівартості продажу

Метод оцінювання	Періодична система обліку	Постійна система обліку
ФІФО	1. Собівартість залишку товарів на кінець місяця: $70 \times 16 = 1120$ $50 \times 15 = \underline{750}$ 1870 2. Собівартість проданих товарів: $3720 - 1870 = 1850$	1. Розрахунок собівартості продажу: $15.01.0x \quad 50 \times 10,00 = 500$ $25.01.0x \quad 30 \times 10,00 = 300$ $\quad \quad \quad 70 \times 15,00 = \underline{1050}$ 1850 2. Собівартість залишку на кінець місяця: $3720 - 1850 = 1870$
Середньозважена вартість	1. Собівартість залишку товарів на кінець місяця: $120 \times (3720/270) = 120 \times 13,78 = 1653,6$ 2. Собівартість проданих товарів: $3720 - 1653,6 = 2066,4$	1. Розрахунок собівартості продажу: $15.01.0x \quad 50 \times ((80 \times 10) + (120 \times 15) / (80 + 120)) = 50 \times 13 = 650$ $25.01.0x \quad 100 \times ((150 \times 13) + (70 \times 16) / (150 + 70)) = 100 \times 13,95 = 1395$ $650 + 1395 = 2045$ 2. Собівартість залишку на кінець місяця: $3720 - 2045 = 1675$

5.6.2. Відпуск запасів у виробництво

Вартість відпущених у виробництво запасів включається до витрат звітного періоду. Для узагальнення інформації про витрати підприємства застосовуються рахунки класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності».

Рахунки класу 8 призначені для обліку витрат за елементами. На рахунках класу 9 збирається інформація про витрати усіх видів діяльності. Усі підприємства, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, ведуть рахунки класу 9 з відкриттям за власною ініціативою рахунків класу 8.

Малі підприємства та інші організації можуть вести бухгалтерський облік або тільки з використанням рахунків класу 8, або з використанням рахунків класу 8 і 9. При цьому ведення рахунків класу 8 для суб'єктів малого підприємництва, на відміну від інших суб'єктів господарювання, обов'язкові.

Вартість запасів, відпущених у виробництво, включається до складу матеріальних витрат підприємства, для узагальнення інформації про які призначений рахунок 80 «Матеріальні витрати». За дебетом цього рахунка відображаються суми визнаних матеріальних витрат, які одразу ж списуються з цього рахунка за напрямом витрат, а саме:

- в дебет рахунка 23 «Виробництво» — на суму прямих матеріальних витрат, які включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), а також витрат допоміжних (підсобних) виробництв;

- в дебет рахунків класу 9 — на суму матеріальних витрат, які належать до виробничих накладних витрат, адміністративних витрат та витрат на збут;
- в дебет рахунка 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунки класу 8 накопичують інформацію про елементи операційних витрат і за своєю сутністю є транзитними, тому записи за дебетом і кредитом таких рахунків здійснюються одночасно.

У табл. 5.6 наведено кореспонденцію рахунків за операціями відпуску запасів у виробництво як для підприємств, які використовують рахунки класу 8, так і для підприємств, які використовують тільки рахунки класу 9.

Таблиця 5.6

Відображення операцій в обліку

Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
	Без використання рахунків класу 8		З використанням рахунків класу 8	
	дебет	кредит	дебет	кредит
Відпущено виробничі запаси для власних потреб підприємства:				
Виробництва продукції	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»	80 «Матеріальні витрати» 23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси» 80 «Матеріальні витрати»
Капітального будівництва	15 «Капітальні інвестиції»	20 «Виробничі запаси»	80 «Матеріальні витрати» 15 «Капітальні інвестиції»	20 «Виробничі запаси» 80 «Матеріальні витрати»
Виправлення браку	24 «Брак у виробництві»	20 «Виробничі запаси»	80 «Матеріальні витрати» 24 «Брак у виробництві»	20 «Виробничі запаси» 80 «Матеріальні витрати»
Загально-виробничих потреб	91 «Загально-виробничі витрати»	20 «Виробничі запаси»	80 «Матеріальні витрати» 91 «Загально-виробничі витрати»	20 «Виробничі запаси» 80 «Матеріальні витрати»
Загальногосподарських потреб	92 «Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси»	80 «Матеріальні витрати» 92 «Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси» 80 «Матеріальні витрати»
Забезпечення збуту продукції	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»	80 «Матеріальні витрати» 93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси» 80 «Матеріальні витрати»
Утримання об'єктів житлово-комунального й соціально-культурного призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси»	80 «Матеріальні витрати» 949 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси» 80 «Матеріальні витрати»

5.6.3. Продаж запасів

Відповідно до П(С)БО 15 «Доходи» методика визначення фінансового результату від реалізації така. За кредитом рахунків обліку доходів відображається сума доходів від реалізації, отриманих підприємством (з урахуванням сум податку на додану вартість). Дохід у бухгалтерському обліку виникає в момент відвантаження ТМЦ (метод нарахувань). Згідно П(С)БО 15 «Дохід», не визнається доходом сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, які підлягають перерахуванню в бюджет і позабюджетні фонди. Тому сума ПДВ, нарахована під час реалізації, повинна бути виключена з доходу підприємства. Нарахована сума ПДВ відображається за дебетом дохідного рахунка й кредиту рахунку обліку розрахунків з бюджетом за податками. Різниця між кредитовим і дебетовим оборотами дохідного рахунка являє собою суму чистого доходу, тобто доходу, який належить підприємству. Щомісяця сума чистого доходу списується з дохідного рахунку в кредит рахунка фінансових результатів.

Одним із п'яти методів оцінки вибуття запасів визначається собівартість реалізації запасів, за якою запаси списуються на рахунки обліку витрат. До собівартості реалізації не включаються адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Облік таких витрат ведеться відокремлено на окремих витратних рахунках. По закінченню місяця суми витрат, враховані на відповідних витратних рахунках, списуються із цих рахунків на рахунки обліку фінансових результатів.

За кредитом рахунків обліку фінансових результатів відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат. Сальдо рахунків обліку фінансових результатів під час їхнього закриття показують фінансові результати від реалізації й списуються на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Операції обліку показано в табл. 5.7.

Таблиця 5.7

Відображення операцій в обліку

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Оплата після відвантаження		
1. Відображено реалізацію матеріалів	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
2. Відображено суму ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	643 «Податкові зобов'язання»
3. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки по податках»
4. Списано облікову вартість матеріалів	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	201 «Сировина й матеріали»
5. Надійшла оплата за відвантажені матеріали	31 «Рахунки в банках»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
6. Відображено закриття рахунків наприкінці звітного періоду	791 «Результат основної діяльності» 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» 791 «Результат основної діяльності»

Передплата		
1. Отримано передоплату	31 «Рахунки в банках»	681 «Розрахунки за авансами отриманими»
2. Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки по податках»
3. Відвантажено матеріали	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
4. Списано облікову вартість матеріалів	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	201 «Сировина й матеріали»
5. Списано суму ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	643 «Податкові зобов'язання»
6. Проведено залік заборгованості	681 «Розрахунки за авансами отриманими»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
7. Відображено закриття рахунків наприкінці звітного періоду	791 «Результат основної діяльності» 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» 791 «Результат основної діяльності»

5.6.4. Обмін запасами

З метою обміну активи поділяються на подібні й неподібні.

Подібні активи — це активи, які мають однакове функціональне призначення й однакові справедливі вартості. Під *неподібними активами* розуміють такі, що мають різні функціональні призначення й (або) різні справедливі вартості.

Порядок визначення первісної вартості запасів, отриманих у результаті обміну, регулюється п. 13 П(С)БО 9 «Запаси».

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

Первісною вартістю запасів, придбаних в обмін на неподібні запаси, є справедлива вартість отриманих запасів.

5.6.4.1. Обмін подібними активами

При здійсненні операцій обміну подібними активами підприємство обмінює запаси, що мають певне функціональне призначення й певну справедливу вартість, на запаси іншого підприємства, що мають таке саме функціональне призначення й таку саму справедливу вартість. При цьому справедлива вартість отриманих запасів повинна дорівнювати справедливій вартості переданих запасів (приміром, це може бути обмін запчастин справедливою вартістю 200 грн на запасні частини справедливою вартістю 200 грн.).

Справедлива вартість активу, що обмінюється, може не збігатися з його первісною (балансовою) вартістю.

Таким чином, первісною вартістю запасів, отриманих у результаті обміну на подібні, виступає:

- або балансова вартість переданих запасів (якщо вона менша або дорівнює справедливій вартості);
- або справедлива вартість (якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їхню справедливу вартість).

Обмін подібними запасами являє собою рівноцінний обмін. У результаті такого обміну у підприємства не відбувається збільшення активів і, отже, не визнається дохід. Так, згідно п. 9 П(С)БО 15 «Дохід», при обміні продукцією (товарами, роботами, послугами й іншими активами), які подібні за призначенням і мають однакову справедливу вартість, дохід не визнається, отже, не відбувається визначення фінансового результату за такою операцією.

У табл. 5.8 наведено типові бухгалтерські проведення при здійсненні обмінних операцій.

Таблиця 5.8

Відображення в обліку обмінних операцій

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
У підприємства А		
1. Відвантажено запчастини за договором міни	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	207 «Запасні частини»
— списано первісну вартість запчастин		
— списано різницю між балансовою й справедливою вартістю переданих запчастин	949 «Інші витрати операційної діяльності»	207 «Запасні частини»
2. Відображено суму ПДВ	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	643 «Податкові зобов'язання»
3. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
4. Оприбутковано запасні частини, отримані за обміном	207 «Запасні частини»	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»
5. Відображено суму ПДВ	644 «Податковий кредит»	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»
6. Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
7. Проведено залік заборгованості	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
У підприємства Б		
1. Отримано запчастини	207 «Запасні частини»	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»

Продовження табл. 5.8

2. Відображено податковий кредит з ПДВ, виходячи з договірної вартості	644 «Податковий кредит»	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»
3. Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ, виходячи з договірної вартості	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
4. Відвантажено запасні частини	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	207 «Запасні частини»
5. Списано суму податкових зобов'язань з ПДВ	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	643 «Податкові зобов'язання»
6. Відображено право на податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
7. Проведено залік заборгованості	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Оприбуткування отриманих внаслідок операцій обміну запасів проводиться або за первісною вартістю переданих запасів, або за справедливою вартістю. Якщо первісна вартість переданих запасів менша від їхньої справедливої вартості, то незалежно від вартості, зазначеної в документах постачальника, підприємство отримані в результаті операцій обміну запаси оприбутковує по такій самій вартості, за якою в нього в обліку значилися передані запаси. Якщо ж первісна вартість переданих запасів перевищує справедливую вартість, то незалежно від вартості, зазначеної в документах постачальника, отримані в результаті операцій обміну запаси, підприємство оприбутковує за справедливою вартістю. За вартістю, зазначеною в документах постачальника, отримані в результаті операцій обміну запаси, будуть оприбутковані підприємством лише в тому випадку, якщо первісна вартість переданих запасів дорівнює первісній вартості отриманих запасів і при цьому менша від їхньої справедливої вартості. На практиці така ситуація трапляється дуже рідко. Тому первинні документи, виписані постачальником, не відобразатимуть даних, необхідних для оприбуткування отриманих в результаті операцій обміну запасів. У такому разі бухгалтер має скласти додаткові первинні документи в довільній формі, за допомогою яких вартість, відображена в документах постачальника, буде уточнюватися.

5.6.4.2. Обмін неподібними активами

У випадку обміну неподібними запасами в бухгалтерському обліку підприємства необхідно відобразити дохід (виторг) від реалізації.

Згідно з п. 23 П(С)БО 15 «Дохід», сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, отриманих або які підлягають отриманню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або отриманих коштів та/або їхніх еквівалентів.

Якщо справедливую вартість активів, отриманих або тих, які підлягають отриманню за бартером, достовірно визначити неможливо, то дохід визнається за справедливою вартістю активів (крім грошових коштів та їхніх еквівалентів), переданих за цим бартерним контрактом.

Приклад 5.2. Підприємство А здійснює обмін дизельного палива первісною вартістю 500 грн (справедлива вартість — 550 грн) на будівельні матеріали (первісна вартість — 600 грн, справедлива вартість — 550 грн) з підприємством Б. Договірна вартість прийнята на рівні справедливої вартості й становить 550 грн (ПДВ 110 грн; разом — 660 грн).

Визначення первісної вартості запасів, отриманих в результаті операції обміну, і розмір доходу в кожній із сторін подано в табл. 5.9.

Таблиця 5.9

Визначення показників

Показник	Підприємство А	Підприємство Б
Первісна вартість запасів, отриманих в результаті операції обміну	550 грн (справедлива вартість отриманих будматеріалів)	550 грн (справедлива вартість отриманого палива)
Дохід	550 грн (справедлива вартість отриманих будматеріалів)	550 грн (справедлива вартість отриманого палива)

В обліку сторін операції з обміну неподібними активами відобразяться так, як показано в табл. 5.10.

Таблиця 5.10

Відображення у бухгалтерському обліку обмінних операцій

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
У підприємства «А»			
1. Відвантажено паливо	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	660
2. Відображено суму ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	643 «Податкові зобов'язання»	110
3. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»	110
4. Списано первісну вартість палива	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	203 «Паливо»	500
5. Оприбутковано будівельні матеріали	205 «Будівельні матеріали»	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»	550
6. Відображено суму ПДВ	644 «Податковий кредит»	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»	110
7. Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	110
8. Проведено залік заборгованості	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	660

Продовження табл. 5.10

9. Відображено закриття рахунків наприкінці звітного періоду	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» 791 «Результат основної діяльності»	791 «Результат основної діяльності» 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	550 500
У підприємства «Б»			
1. Оприбутковано паливо	203 «Паливо»	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»	550
2. Відображено податковий кредит з ПДВ	644 «Податковий кредит»	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»	110
3. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»	110
4. Відображено відвантаження будматеріалів	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	660
5. Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	643 «Податкові зобов'язання»	110
6. Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	110
7. Списано первісну вартість відвантажених будматеріалів	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	205 «Будівельні матеріали»	600
8. Проведено залік заборгованості	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	660
9. Відображено закриття рахунків наприкінці звітного періоду	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» 791 «Результат основної діяльності»	791 «Результат основної діяльності» 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	550 600

Якщо проводиться обмін неподібними активами, справедливі вартості яких різні, то має місце доплата коштами. При цьому підприємство, що передає активи з меншою справедливою вартістю, доплачує підприємству, від якого одержує активи з більшою справедливою вартістю, суму різниці між справедливими вартостями обмінюваних активів.

Первісною вартістю активів, отриманих в обмін на неподібні активи, є справедлива вартість отриманих запасів. При цьому сума доходу в бухгалтерському обліку визначається, виходячи зі справедливої вартості отриманих або тих, які підлягають отриманню, запасів, зменшеної (збільшеної) відповідно на суму переданих (отриманих) грошових коштів.

5.7. Особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП)

До МШП відносяться малоцінні й швидкозношувані предмети строком використання *не більше одного року або нормального операційного циклу*, якщо він перевищує один рік. Вартісного критерію для МШП національними стандартами обліку не встановлено, але передбачено обмеження щодо строку служби МШП. Підприємство самостійно повинно розподілити наявні на його балансі МШП на дві групи (рис. 5.2).

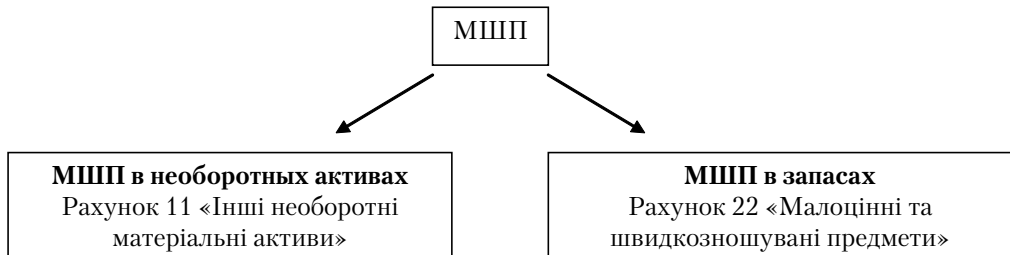


Рис. 5.2. Види МШП

Перша група — це МШП, термін корисного використання яких менший ніж один рік (операційного циклу). Такі МШП входять до складу запасів підприємства, обліковуються на рахунку 22 «Малоцінні й швидкозношувані предмети» і відображаються в другому розділі активу Балансу в складі виробничих запасів (рядок 100 Балансу «Виробничі запаси»).

Друга група — це МШП, термін корисного використання яких перевищує один рік (операційний цикл). Такі матеріальні цінності підлягають включенню до складу необоротних активів підприємства, обліковуються на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» і відображаються в першому розділі активу Балансу у складі необоротних активів.

До МШП, що враховують у складі запасів підприємства, належать предмети, термін використання яких не перевищує один рік (операційний цикл), зокрема інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

Відповідно до Плану рахунків № 291, облік МШП ведеться на рахунку 22 «Малоцінні й швидкозношувані предмети». Субрахунки до цього рахунка підприємство відкриває самостійно залежно від видів МШП.

Документування операцій з МШП

У процесі документування господарських операцій з МШП використовують первинні документи (табл. 5.11).

Відповідно до П(С)БО, при передачі МШП зі складу в експлуатацію знос не нараховується, а вартість МШП виключається зі складу активів підприємства (тобто списується з рахунка 22) і відноситься на витрати звітного періоду. Протягом терміну фактичного використання повинен бути організований оперативний кількісний облік МШП на місцях їхньої експлуатації й за відповідними матеріально-відповідальними особами.

Первинні документи

Типова форма	Назва	Призначення
МШ-1	Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)	Використовується для обліку зміни запасу інструментів (пристроїв) у роздавальних коморах на підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного оборотного (обмінного) фонду. На підставі даних відомості вносяться зміни до картки складського обліку матеріалів інструментально-роздавальної комори
МШ-2	Картка обліку МШП	Використовується для обліку предметів, виданих під розписку робітнику чи бригадиру з роздавальної комори цеху для тривалого використання
МШ-3	Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)	Використовується для обліку інструментів (пристроїв), переданих на заточування або ремонт, що проводиться у централізованому порядку
МШ-4	Акт вибуття МШП	Використовується для оформлення псування та витрат інструментів (пристроїв) та інших МШП
МШ-5	Акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні	Використовується для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік проводиться за методом обмінного (оборотного) фонду
МШ-6	Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	Використовується для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв, які видаються робітникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами. Ведеться в одному примірнику і зберігається в цеху (дільниці)
МШ-7	Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	Використовується для обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв робітникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами
МШ-8	Акт на списання МШП	Використовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв після закінчення строку використання, інших МШП і здавання їх до комори для утилю

Приклад 5.3. Підприємством у звітному періоді придбано МШП на суму 180 грн (у тому числі ПДВ – 30 грн). Частина МШП на суму 60 грн передана в експлуатацію.

Ці операції будуть відображені у реєстрах бухгалтерського обліку (табл. 5.12).

Відображення операцій в обліку

Зміст операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1. Оприбутковані МШП	Прибуткова накладна	22 «Малоцінні й швидкозношувані предмети»	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»	150

Продовження табл. 5.12

2. Відображено суму ПДВ	Прибуткова накладна	644 «Податковий кредит»	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»	30
3. Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	30
4. Сплачено рахунок постачальника	Платіжне доручення	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»	31 «Рахунки в банку»	180
5. Передані МШП в експлуатацію	Лімітно-забірна карта, акт-вимога	23 «Виробництво»	22 «Малоцінні й швидкозношувані предмети»	60

У випадку повернення придатних для подальшого використання МШП на склад їх оприбутковують за дебетом рахунка 22 «Малоцінні й швидкозношувані предмети» і кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід».

Приклад 5.4. Протягом звітного періоду МШП первісною вартістю 80 грн передані зі складу в експлуатацію. Через деякий час частина МШП на суму 40 грн повернута на склад підприємства.

В обліку підприємства ці операції будуть відображені так, як показано в табл. 5.13.

Таблиця 5.13

Відображення операцій в обліку

Зміст операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1. Передані МШП в експлуатацію	Лімітно-забірна карта, вимога	23 «Виробництво»	22 «Малоцінні й швидкозношувані предмети»	80
2. Повернуті МШП із експлуатації на склад	Накладна на внутрішнє переміщення	22 «Малоцінні й швидкозношувані предмети»	71 «Інший операційний дохід»	40

МШП, термін корисного використання яких більший ніж один рік або один операційний цикл, зараховуються до складу необоротних матеріальних активів підприємства. Порядок обліку таких активів регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби».

5.8. Особливості обліку товарів

Облік товарів ведеться на рахунку 28 «Товари», до якого відкриваються наступні субрахунки:

- 281 «Товари на складі».
- 282 «Товари в торгівлі».
- 283 «Товари на комісії».
- 284 «Тара під товарами».

285 «Торгова націнка».

286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

На субрахунку 281 «Товари на складі» ведеться облік руху й наявності товарних запасів, які перебувають на оптових і розподільних базах, складах, в овочесховищах, морозильниках тощо.

На субрахунку 282 «Товари в торгівлі» ведеться облік руху й наявності товарів, що перебувають на підприємствах роздрібною торгівлі (у магазинах, наметах, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування тощо).

На субрахунку 283 «Товари на комісії» ведеться облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, що не передбачають переходу права власності на ці товари до оплати їхньої вартості.

На субрахунку 284 «Тара під товарами» ведеться облік наявності й руху тари під товарами й порожньої тари.

На субрахунку 285 «Торгова націнка» торговельні, постачальницькі й збутові підприємства при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торговельні націнки на товари.

На субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» ведеться облік наявності та руху необоротних активів, переведених до складу товарів з причини втрати корисності для підприємства та призначені для подальшого продажу.

На субрахунках 281 «Товари на складі», 282 «Товари в торгівлі», 283 «Товари на комісії», 284 «Тара під товарами» та 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» за дебетом відображається збільшення вартості товарів, а за кредитом — зменшення. Субрахунок 285 є регулюючим субрахунком рахунку 28 «Товари».

Облік товарів на підприємствах торгівлі може бути організований як у купівельних, так і в продажних цінах.

5.8.1. Облік товарів за цінами придбання

Облік товарів за цінами придбання ґрунтується на тому, що товари оприбутковуються й обліковуються на рахунках бухгалтерського обліку в цінах придбання.

Приклад 5.5. У звітному періоді підприємство придбало товар на суму 1800 грн (у тому числі ПДВ — 300 грн) і реалізувало товарів покупцям на суму 900 грн (у тому числі ПДВ — 150 грн). Облікова вартість реалізованого товару становила 600 грн.

В обліку підприємства при цьому будуть здійснені записи (табл. 5.14).

Таблиця 5.14

Відображення операцій в обліку

Зміст операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1. Оприбутковано товари	Прибуткова накладна	281 «Товари на складі»	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»	1500
2. Відображено суму ПДВ	Прибуткова накладна	644 «Податковий кредит»	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»	300

Продовження табл. 5.14

3. Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	300
4. Сплачено рахунок постачальника	Рахунок-фактура, Платіжне доручення	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»	31 «Рахунки в банку»	1800
5. Відвантажено товар	Видаткова накладна	36 «Розрахунки з покупцями й замовниками»	702 «Дохід від реалізації товарів»	900
6. Відображено суму ПДВ	Податкова накладна	702 «Дохід від реалізації товарів»	643 «Податкові зобов'язання»	150
7. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ		643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»	150
8. Списано облікову вартість товарів	Видаткова накладна	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»	600
9. Надійшла оплата за товар	Платіжне доручення	31 «Рахунки в банках»	36 «Розрахунки з покупцями й замовниками»	900
10. Відображено закриття рахунків по закінченню звітного періоду	Бухгалтерська довідка	702 «Дохід від реалізації товарів» 791 «Результат основної діяльності»	791 «Результат основної діяльності» 902 «Собівартість реалізованих товарів»	750 600

5.8.2. Облік товарів за цінами продажу

У разі використання методу обліку товарів за цінами продажу товари відображаються в обліку за вартістю їхнього продажу, тобто за тією вартістю, за якою вони будуть реалізовані покупцям. При цьому підприємство оприбутковує товар, що надійшов, за первісною (купівельною) вартістю, після чого відображає суму торговельної націнки.

Торговельна націнка — це різниця між продажною й покупною вартістю товарів.

Реалізація товарів покупцям регламентується П(С)БО як вибуття товарів, отже, виникає необхідність визначити собівартість товарів, що вибувають.

П(С)БО 9 «Запаси» передбачено методи списання вартості запасів, що вибувають, одним із яких є *метод ціни продажу*. Його застосовують підприємства, які мають значну й змінну номенклатуру товарів із майже однаковим рівнем торговельної націнки. Метод ґрунтується на розрахунку підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельних націнок.

Середній відсоток торговельних націнок визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця й торговельних націнок, нарахованих на отримані у звітному місяці товари, на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця й продажною (роздрібною) вартості отриманих у звітному місяці товарів.

За середнім відсотком і продажною вартістю реалізованих протягом звітного місяця товарів розраховується *сума торговельної націнки, що відноситься на реалізовані товари*. Після цього *собівартість реалізованих товарів* визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки, що відноситься до них.

З використанням формул порядок визначення собівартості реалізованих товарів методом ціни продажу виглядає так:

$$1) \text{ Середній відсоток} = \frac{ТП_n + ТН_o}{T_n + T_o} \times 100; \quad (5.3)$$

$$2) ТН_{реал} = \text{Середній відсоток} \times T_{реал}; \quad (5.4)$$

$$3) \text{ Собівартість}_{реал} = T_{реал} - ТН_{реал}. \quad (5.5)$$

де $ТН_n$ — залишок торговельних націнок на початок звітного місяця (Кт 285 «Торговельна націнка» на початок місяця);

$ТН_o$ — сума торговельних націнок, що нарахована на товари, отримані у звітному місяці (кредитовий оборот по рахунку 285 «Торгова націнка»);

T_n — продажна вартість залишку товарів на початок звітного місяця (Дт 282 «Товари в торгівлі» на початок місяця);

T_o — продажна вартість отриманих в звітному місяці товарів (дебетовий оборот по рахунку 282 «Товари в торгівлі»);

$T_{реал}$ — продажна вартість реалізованих товарів.

$ТН_{реал}$ — сума торговельних націнок, що відноситься на реалізовані товари.

Не включаються до складу собівартості реалізованих товарів адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Такі витрати враховуються протягом звітного періоду на окремих рахунках:

92 «Адміністративні витрати»;

93 «Витрати на збут»;

94 «Інші витрати операційної діяльності».

Суми торговельних націнок, згідно з П(С)БО, враховуються на рахунку 28 «Товари» субрахунок 285 «Торгова націнка». Цей субрахунок є регулюючим субрахунком рахунку 28 «Товари». За кредитом субрахунка відображається збільшення суми торговельної націнки, а за дебетом — зменшення (списання). Визначена розрахунковим шляхом величина торговельних націнок, що приходяться на реалізовані протягом звітного місяця товари, списується із субрахунка 285. При цьому виконується така проводка: Дт 285 «Торгова націнка» — Кт 282 «Товари в торгівлі».

Облік фінансових результатів реалізації товарів ведеться на субрахунку 791 «Результат основної діяльності» рахунку 79 «Фінансові результати».

У *дебет* цього субрахунку списуються:

— фактична собівартість реалізованих товарів (без торговельних націнок);

— адміністративні витрати;

— витрати на збут;

— інші операційні витрати.

За *кредитом* субрахунка 791 «Результат основної діяльності» відображаються доходи від реалізації й інші операційні доходи.

Порядок відображення реалізації товарів, облік яких ведеться в продажних цінах, представлено в табл. 5.15.

Таблиця 5.15

Кореспонденція рахунків по операціях реалізації товарів

Зміст операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1. Оприбутковано товари	Прибуткова накладна	282 «Товари в торгівлі»	63 «Розрахунки з постачальниками й підприємцями»
2. Відображено суму ПДВ		644 «Податковий кредит»	63 «Розрахунки з постачальниками й підприємцями»
3. Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
4. Сплачено рахунок постачальника	Платіжне доручення	63 «Розрахунки з постачальниками й підприємцями»	31 «Рахунки в банку»
5. Відображено торговельну націнку на товар, що надійшов	Бухгалтерський розрахунок	282 «Товари в торгівлі»	285 «Торгова націнка»
6. Реалізовано товари за готівку	Товарний звіт	30 «Каса»	702 «Дохід від реалізації товарів»
7. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	Касові чеки	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»
8. Списано собівартість реалізованих товарів	Бухгалтерська довідка	902 «Собівартість реалізованих товарів»	282 «Товари в торгівлі»
9. Списано суму торговельної націнки	Бухгалтерська довідка	285 «Торгова націнка»	282 «Товари в торгівлі»
10. Відображено закриття рахунків по закінченню звітного періоду	Бухгалтерська довідка	791 «Результат основної діяльності» 702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат основної діяльності» 902 «Собівартість реалізованих товарів»

5.8.3. Відображення вартості товарів у звітності

Відповідно до П(С)БО, товари, як один з видів запасів, повинні бути відображені в балансі за найменшою з двох вартостей:

- первісною (тобто купівельною);
- чистою вартістю реалізації.

Це стосується й підприємств роздрібною торгівлі, які ведуть облік товарів у продажних цінах. Незважаючи на те, що облік товарів на таких підприємствах ведеться в продажних цінах, у балансі товари повинні відображатися за первісною (купівельною) вартістю.

На кінець звітного періоду у підприємства, що здійснює облік товарів у продажних цінах, на субрахунках рахунка 28 «Товари» залишається сальдо:

- за дебетом субрахунка 282 «Товари в торгівлі» враховуються товари в залишку за продажною вартістю;
- за кредитом субрахунка 285 «Торгова націнка» відображається сума торговельної націнки, що відноситься до залишку товарів, які відображені на субрахунку 282.

У звітності підприємства відображається згорнуте по всіх субрахунках сальдо рахунка 28. Тобто в рядку 140 «Товари» Балансу буде відображена різниця між продажною вартістю товарів на кінець звітного періоду (дебет субрахунка 282) і сумою торговельної націнки, що відноситься до залишку товарів (кредит субрахунка 285).

Таким чином, товари відображаються у звітності за їх первісною (купівельною) вартістю.

5.9. Інвентаризація запасів

Інвентаризація — це спосіб бухгалтерського обліку майна, грошових коштів підприємства, що забезпечує відповідність облікових даних їхній фактичній наявності. Інвентаризація проводиться шляхом перепису, перерахування, виміру, оцінювання підрахунку тощо залишків засобів (матеріальних і грошових) у натуральних одиницях виміру і порівняння наявності з даними бухгалтерського обліку.

Залежно від повноти охоплення матеріальних ресурсів інвентаризації бувають повні та часткові. Повною називається інвентаризація, що охоплює всі засоби виробництва, сировину, матеріали тощо. Часткова інвентаризація охоплює один з видів матеріальних цінностей. Зазвичай часткові інвентаризації проводяться для забезпечення достовірності звітних даних, посилення боротьби з перевитратами, для зміцнення фінансової дисципліни.

Проведення інвентаризацій товарно-матеріальних цінностей обов'язкове в разі:

- зміни матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
- установлення фактів розкрадань або зловживань, ушкоджень цінностей, а також за розпорядженнями судово-слідчих органів;
- пожеж, стихійних лих або техногенних аварій.

Порядок проведення інвентаризацій визначено Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69, зі змінами і доповненнями.

Відповідальність за проведення інвентаризації покладається на керівника підприємства, який повинен створити необхідні умови для її проведення в стислі терміни, визначити об'єкти, терміни проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Для проведення інвентаризації на підприємстві на підставі наказу керівника створюється інвентаризаційна комісія. У ході інвентаризації здійснюється звірка фактичної наявності матеріальних цінностей з даними бухгалтерського обліку. При цьому під час проведення інвентаризації виробничих запасів вони мають бути розсортовані та розкладені за найменуваннями, сортами, розмірами на складах, у коморах; мають бути прикріплені ярлики з докладною інформацією щодо таких цінностей із зазначенням їхньої кількості, якості, маси або міри. При проведенні інвентаризації запасів,

які перебувають у дорозі, складаються окремі інвентаризаційні описи. Підтвердження наявності таких запасів є розрахункові документи постачальника, а для товарів відвантажених — копії наданих покупцям документів на відвантаження запасів.

Сума виявлених під час інвентаризації надлишків запасів підлягає віднесенню на фінансові результати діяльності підприємства з попереднім включенням до складу доходів звітного періоду. При цьому в обліку буде здійснено певні записи (табл. 5.16).

Таблиця 5.16

Відображення операцій в обліку

Зміст операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1. Відображено надлишки матеріалів, виявлені при інвентаризації	Акт інвентаризації	201 «Сировина й матеріали»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
2. Закрито рахунки наприкінці звітного періоду	Бухгалтерська довідка	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	791 «Фінансовий результат основної діяльності»

Нестачі, виявлені в ході інвентаризації, відображаються в бухгалтерському обліку відповідно до п. 27 П(С)БО 9 «Запаси». Відповідно до цього пункту вартість повністю втрачених (зіпсованих або відсутніх) запасів списується на витрати звітного періоду. При цьому суми виявлених нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішень за конкретними винними особами відображаються в забалансовому обліку. Із цією метою використовується субрахунок 072 «Невідшкодовані нестачі й втрати від псування цінностей» забалансового рахунка 07 «Списані активи» Плану рахунків. При цьому в обліку буде здійснено записи, наведені в табл. 5.17.

Таблиця 5.17

Відображення операцій в обліку

Зміст операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1. Відображено нестачу матеріалів	Акт інвентаризації	947 «Нестачі й втрати від псування цінностей»	201 «Сировина й матеріали»
2. Відображено суму нестачі до з'ясування винної особи	Акт інвентаризації	072 «Невідшкодовані нестачі й втрати від псування цінностей»	—
3. Відображено закриття рахунків наприкінці звітного періоду	Бухгалтерська довідка	791 «Фінансовий результат основної діяльності»	947 «Нестачі й втрати від псування цінностей»

Аналітичний облік на забалансовому рахунку ведеться по кожному списаному активу.

У випадку встановлення осіб, винних у псуванні або недостачі, їм пред'являється позов на відшкодування суми втрат.

Розмір збитку від нестачі, що підлягає стягненню з винної особи, розраховується відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі,

знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою КМУ від 22.01.1996 р. за № 116. Вказаним Порядком встановлено механізм визначення збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім коштовного каміння та валютних цінностей.

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю цих цінностей (за вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не нижче від 50 відсотків балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісячно визначає Міністерство статистики, відповідного розміру податку на додану вартість і розміру акцизного збору для підкацизних товарів за формулою

$$P_3 = [(B_a - A) \times I_{\text{инф.}} + ПДВ + A_{\text{зб.}}] \times 2, \quad (5.6)$$

де P_3 – розмір збитків, (грн),

B_a – балансова вартість на момент встановлення факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, грн;

A – амортизаційні відрахування грн;

$I_{\text{инф.}}$ – загальний індекс інфляції;

$ПДВ$ – розмір податку на додану вартість, грн;

$A_{\text{зб.}}$ – розмір акцизного збору грн.

Сума, що підлягає відшкодуванню винною особою, зраховується до складу дебіторської заборгованості і включається до складу доходів звітного періоду.

Сума відшкодування, що надійшла від винної особи, відображається за дебетом рахунків обліку грошових коштів, при погашенні шляхом внесення її в касу підприємства або за дебетом рахунків з оплати праці, при погашенні шляхом утримання з її заробітку, з одночасним списанням раніше відображеної суми дебіторської заборгованості.

Далі частина суми, що надійшла від винної особи, у розмірі виявленої нестачі списується на фінансовий результат підприємства, а частина, що залишилася, підлягає перерахуванню до бюджету.

Після встановлення конкретних винних осіб сума нестачі списується із забалансового рахунка. При цьому в обліку мають місце записи (табл. 5.18).

Таблиця 5.18

Відображення операцій в обліку

Зміст операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1. Відображено суму, що підлягає відшкодуванню винною особою	Акт інвентаризації	375 «Розрахунки по відшкодуванню нанесених збитків»	716 «Відшкодування раніше списаних актів»
2. Утримано суму збитку із заробітку працівника	Акт інвентаризації Бухгалтерська довідка	661 «Розрахунки по оплаті праці»	375 «Розрахунки по відшкодуванню нанесених збитків»
3. Списано суму нестачі	Бухгалтерська довідка	–	072 «Невідшкодовані нестачі й втрати від псування цінностей»

Продовження табл. 5.18

4. Відображено суму, що підлягає перерахуванню до бюджету	Акт інвентаризації Бухгалтерська довідка	716 «Відшкодування раніше списаних актів»	641 «Розрахунки за податками»
5. Сума нестачі, перерахована до бюджету	Платіжне доручення	641 «Розрахунки за податками»	31 «Рахунки в банках»
6. Відображено закриття рахунків наприкінці звітної періоду	Бухгалтерська довідка	716 «Відшкодування раніше списаних актів»	791 «Фінансовий результат основної діяльності»

Відповідно з чинним законодавством, незалежно від того, встановлено чи не встановлено винну особу, вартість відсутніх запасів списується на витрати звітної періоду.

В обліку підприємства сума нестачі, по якій винна особа не встановлена, відобрається, як показано в табл. 5.19.

Таблиця 5.19

Відображення операцій в обліку

Зміст операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1. Відновлено суму ПДВ, яка приходиться на суму нестачі	Акт інвентаризації Бухгалтерська довідка	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
2. Включено до складу витрат звітної періоду суму ПДВ	Бухгалтерська довідка	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	644 «Податковий кредит»
3. Відображена сума нестачі	Акт інвентаризації	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	20 «Виробничі запаси»
4. Відображено закриття рахунків у кінці звітної періоду	Бухгалтерська довідка	791 «Фінансовий результат основної діяльності»	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»

До складу витрат звітної періоду з аналогічним відображенням у бухгалтерському обліку включається вартість зіпсованих запасів, а також тих запасів, які втратили первісні якості та очікувані вигоди і списуються з балансу.

Малоцінні та швидкозношувані предмети інвентаризуються за місцями їхньої зберігання або знаходження та особами, які несуть матеріальну відповідальність за їхнє збереження. У ході проведення інвентаризації встановлюється правильність віднесення господарських засобів до групи МШП.

При проведенні інвентаризації комісія з'ясує:

- чи закріплені за матеріально відповідальними особами малоцінні і швидкозношувані предмети, які перебувають на складі та в експлуатації;
- чи проведено маркування МШП;
- яким чином організовано облік МШП у місцях їхнього використання.

До інвентаризаційного опису МШП заносяться за найменуванням відповідно до номенклатури за первісною вартістю.

Можливе складання групових описів на МШП (які видані в індивідуальне користування) із зазначенням осіб, яким видані такі предмети. При цьому обов'язковою умовою є ведення особистих карток таких предметів та наявність підпису особи, що отримала МШП, у інвентаризаційному описі.

На МШП, які стали непридатними, але ще не списані з балансу, складається акт із зазначенням терміну експлуатації, причин непридатності та шляхів можливого використання цих предметів у господарських цілях. Такі МШП в інвентаризаційному описі не відображаються.

5.10. Практичний блок

Контрольні запитання

1. У чому полягає різниця між поняттям «виробничі запаси» і «цінності»?
2. На які групи поділяються економічні ресурси за їх походженням?
3. На які групи поділяються запаси за складом і структурою?
4. У чому полягають основні завдання обліку запасів?
5. Які питання щодо обліку запасів мають бути висвітлені в обліковій політиці підприємства?
6. На які види діляться запаси для цілей бухгалтерського обліку?
7. На яких субрахунках ведеться облік запасів?
8. Якими первинними документами оформлюються операції з придбання запасів?
9. Якими первинними документами оформлюються операції з відпуску запасів зі складів?
10. У який спосіб запаси можуть надходити на підприємство?
11. Які витрати збільшують первісну вартість придбаних запасів?
12. Які витрати не включаються до первісної вартості запасів?
13. У чому полягає особливість відображення в обліку безоплатно отриманих запасів?
14. У якому випадку уцінюються запаси?
15. У якому випадку дооцінюються запаси?
16. Які існують методи оцінювання вартості вибуття запасів?
17. Як саме визначається фінансовий результат від операцій з продажу запасів?
18. При обміні якими запасами (подібними чи неподібними) у підприємства виникає фінансовий результат і чому?
19. Які запаси належать до МШП та якими первинними документами оформлюються операції з ними?
20. За якими цінами ведеться облік товарів?
21. Що таке інвентаризація запасів і коли проводити її слід обов'язково?
22. Як розрахувати суму збитків від нестачі запасів?

Тести для самоконтролю

1. *Виробничі запаси — це:*
 - а) активи, які утримуються підприємством для подальшого перепродажу за умов звичайної господарської діяльності;
 - б) придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшому переробленню на підприємстві;
 - в) частина продукції, що не пройшла всіх стадій оброблення.

2. За обґрунтованістю знаходження на підприємстві запаси поділяються на:
 - а) ліквідні і неліквідні;
 - б) початкові і кінцеві;
 - в) сезонні і постійні;
 - г) нормативні і понаднормові.
3. Документ, який засвідчує право окремої посадової особи отримати запаси, — це:
 - а) доручення;
 - б) картка складського обліку матеріалів;
 - в) матеріальний ярлик;
 - г) прибутковий ордер.
4. Витрати на заготівлю, вантажні витрати та витрати на транспортування включаються до первісної вартості запасів:
 - а) повністю;
 - б) лише в сумі, що не перевищує вартості самих запасів;
 - в) не включаються.
5. Що є первісною вартістю запасів, отриманих як внесок до статутного капіталу:
 - а) їх балансова вартість;
 - б) справедлива вартість;
 - в) узгоджена із засновниками їхня справедлива вартість.
6. Подібними вважаються активи, які:
 - а) мають однакове функціональне призначення та різну справедливую вартість;
 - б) можуть бути використані під час обміну на інші активи;
 - в) мають однакове функціональне призначення і однакову справедливую вартість;
 - г) мають різне функціональне призначення, але однакову справедливую вартість.
7. Запаси у звітності відображаються за:
 - а) первісною вартістю;
 - б) чистою вартістю реалізації;
 - в) первісною вартістю, що зменшена на суму переоцінки;
 - г) первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.
8. Метод оцінювання вибуття запасів, за яким запаси вибувають за вартістю їхнього придбання, — це:
 - а) метод середньозваженої вартості;
 - б) метод нормативних витрат;
 - в) метод ФІФО;
 - г) метод ідентифікованої собівартості запасів.
9. Прибуток, отриманий в результаті реалізації запасів в обліку, буде відображений:
 - а) за дебетом субрахунка 791 «Результат операційної діяльності»;
 - б) за кредитом субрахунка 791 «Результат операційної діяльності»;
 - в) за дебетом субрахунка 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;
 - г) по кредиту субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».
10. Первісною вартістю одиниці запасів, придбаних по обміну неподібними активами, є:
 - а) балансова вартість переданих активів;
 - б) справедлива вартість отриманих активів;
 - в) найменша з вартостей, тобто первісна, або справедлива.

11. До МШП належать запаси:

- а) вартість яких не перевищує 500 грн;
- б) строк використання яких не перевищує один рік (операційний цикл);
- в) правильні відповіді а і б.

12. У разі повернення придатних для подальшого використання МШП з виробництва на склад в обліку буде здійснено запис:

- а) Дт рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
Кт рахунка 71 «Інший операційний дохід»;
- б) Дт рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
Кт рахунка 20 «Виробничі запаси»;
- в) Дт рахунка 20 «Виробничі запаси»
Кт рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

13. Збільшення вартості товарів відображається за дебетом рахунка 28 «Товари», а зменшення — за кредитом:

- а) так;
- б) навпаки;
- в) так, на субрахунках 281 «Товари на складі», 282 «Товари в торгівлі», 283 «Товари на комісії», 284 «Тара під товарами» та 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

14. Облік товарів за цінами продажу передбачає оприбуткування цих товарів за :

- а) первісною вартістю;
- б) вартістю можливої реалізації;
- в) первинною вартістю з відображенням торгових націнок.

15. Повна інвентаризація охоплює:

- а) окремий вид запасів;
- б) усі види запасів;
- в) залежно від мети проведення — всі або окремий вид запасів.

Практичні вправи для самостійної роботи

Вправа 1

Підприємство придбало матеріали, первісною вартістю 480 грн (в т.ч. ПДВ — 80 грн). Протягом місяця матеріали було частково пошкоджено, в результаті чого їхня чиста вартість реалізації становила 200 грн.

Відобразіть в обліку операції щодо уцінювання матеріалів.

Вправа 2

На підприємство надійшли матеріали у результаті обміну на подібні матеріали. Балансова вартість переданих запасів — 250 грн. Справедлива вартість — 290 грн.

Відобразіть на рахунках бухгалтерського обліку операцію обміну.

Вправа 3

Підприємство безоплатно отримало сировину, справедлива вартість якої становить 550 грн.

Відобразіть в обліку господарську операцію.

Вправа 4

Підприємство придбало за безготівковим розрахунком запасні частини вартістю 600 грн (в т.ч. ПДВ — 100 грн). Витрати на транспортування становили 180 грн (в т.ч. ПДВ — 30 грн).

Відобразіть в обліку операцію придбання запасів.

Вправа 5

Підприємство реалізувало матеріали покупцеві на суму 420 грн (в т.ч. ПДВ – 70 грн). Облікова вартість матеріалів становила 300 грн.

Відобразіть операції в обліку за умови, що:

- а) оплата матеріалів надійшла після їхнього відвантаження;
- б) оплата матеріалів надійшла до їхнього відвантаження.

Вправа 6

Є такі дані про рух товару А протягом звітного місяця:

- залишок на початок місяця – 150 шт вартістю 15 грн/шт.;
- придбано 04.04.200X р. 170 шт. за ціною 18 грн/шт.;
- реалізовано 10.04.200X р. 100 шт. за ціною 32 грн/шт.;
- придбано 15.04.200X р. 150 шт. за ціною 20 грн/шт.;
- продано 20.04.200X р. 70 шт. за ціною 35 грн/шт.

Визначте собівартість реалізації за методами, що регламентовані П(С)БО 9 «Запаси» при періодичній та постійній системах обліку.

РОЗДІЛ 6.

ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Мета вивчення розділу: сформувати в студентів теоретичні знання та практичні навички щодо відображення обліку операції з виробництва готової продукції та її реалізації.

Після вивчення розділу студенти повинні знати:

- порядок оцінки готової продукції;
- класифікацію готової продукції для цілей бухгалтерського обліку;
- порядок складання первинних документів з обліку готової продукції та її реалізації;
- схеми складання бухгалтерських проведення з обліку готової продукції та її реалізації;
- порядок аналітичного обліку готової продукції та її реалізації.

Студенти повинні вміти:

- класифікувати готову продукцію;
- визначати виробничу собівартість готової продукції;
- відображати на рахунках бухгалтерського обліку операції з формування виробничої собівартості готової продукції;
- відображати на рахунках бухгалтерського обліку операції з випуску і реалізації готової продукції.

Основні терміни

Готова продукція — продукція, яка повністю закінчена обробленням, укомплектована, пройшла необхідні випробування, відповідає діючим стандартам або затвердженим технічним умовам (має сертифікат чи інший документ, що засвідчує її якість), прийнята відділом технічного контролю підприємства та здана на склад або прийнята замовником відповідно до затвердженого порядку її приймання.

Договір купівлі-продажу — це угода, за якою одна сторона (продавець) передає або зобов'язується передати майно (товар) у власність іншій стороні (покупцеві), а покупець приймає або зобов'язується прийняти майно (товар) і сплатити за нього певну суму грошей.

Калькуляційна одиниця — це вимірник об'єкта калькуляції, що збігається з одиницею вимірювання, прийнятою в стандартах або технічних умовах на відповідний вид продукції.

Калькуляція собівартості — це обчислення собівартості готової продукції, виконаних робіт або наданих послуг.

Об'єкт калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) — це продукт виробництва підприємства, його підрозділів, переробів.

Планова собівартість — це прогнозне значення граничної величини витрат на виробництво відповідних видів продукції, виконання робіт або надання послуг на звітний період (рік або квартал).

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) — це виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, збільшена на суму нерозподілених постійних загальнопромислових витрат та наднормативних виробничих витрат.

Супутня продукція — це продукція, отримана в одному технологічному циклі (процесі) одночасно з основною.

Фактична (звітна) собівартість — визначається на підставі даних бухгалтерського обліку після закінчення звітного періоду і є достовірною інформацією про фактичні витрати на виробництво продукції, робіт, послуг.

6.1. Визначення готової продукції

Готова продукція — це виріб або напівфабрикат, робота, послуга, що пройшли всі стадії технологічного оброблення на даному підприємстві та відповідають затвердженим стандартам або технічним умовам, договору, прийняті відділом технічного контролю підприємства і здані на склад або замовникові-покупцеві відповідно до діючого порядку прийняття продукції.

Готова продукція завжди має вартісну та кількісну характеристики. Готова продукція може мати якісні характеристики (сорт тощо). Кількісний облік готової продукції за її видами і місцями зберігання може бути організований декількома способами, зокрема аналогічно обліку сировини і матеріалів (тобто в торгових картках складського обліку, заповнених на підставі приймально-здавальних накладних, актів, відомостей) або безкартковим способом.

Випуск продукції з виробництва оформлюється приймально-здавальними накладними, специфікаціями, приймальними актами і т.п. Вони виписуються звичайно в двох екземплярах, один з яких призначений для здавальника, а інший залишається на складі.

6.2. Побудова обліку готової продукції

Кожне підприємство будує облік готової продукції за найбільш оптимальним для нього варіантом.

Логічну схему побудови обліку готової продукції показано на рис. 6.1.

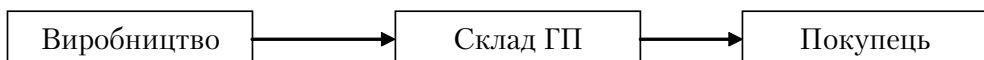


Рис. 6.1. Схема руху готової продукції із виробництва до споживача

За цією схемою продукція, що має кількісні та вартісні вимірники, здається на склад, а звідти вона буде відвантажена (реалізована) споживачеві.

Окремі підприємства вибирають собі інші схеми обліку готової продукції (рис. 6.2).

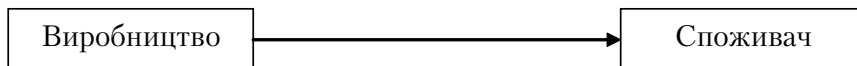


Рис. 6.2. Схема руху готової продукції із виробництва прямо до споживача

Таку схему підприємство може використовувати за таких умов:

- 1) підприємство виготовляє продукцію позамовним методом;
- 2) підприємство надає послуги та виконує роботи, що передаються споживачеві безпосередньо;
- 3) підприємство виготовляє готову продукцію, і за договором зі споживачем прийом її за якісними характеристиками здійснюється покупцем за місцем її виготовлення;
- 4) підприємство виготовляє сільськогосподарську продукцію;
- 5) підприємство займається посередницькими операціями.

6.3. Оцінювання готової продукції

Готова продукція в бухгалтерському обліку може оцінюватися за одним з таких варіантів: за плановою (нормативною) виробничою собівартістю; за обліковими цінами.

При використанні варіанта оцінювання за плановою (нормативною) виробничою собівартістю визначають і окремо враховують відхилення фактичної виробничої собівартості за звітний місяць від планової (нормативної) собівартості. Позитивним у такому розрахунку випуску є єдність оцінки в поточному обліку, при плануванні і складанні звітності.

При використанні методу оцінювання за обліковими цінами відособлено враховується різниця між фактичною собівартістю і обліковою ціною. Цей варіант є найпоширенішим варіантом оцінювання готової продукції. Його перевага полягає в тому, що в умовах відносно стійких цін є можливість зіставляти оцінки продукції в поточному обліку і звітності, що важливо для контролю за правильним визначенням обсягу товарного випуску.

Якщо готова продукція в бухгалтерському обліку оцінюється за фактичною її собівартістю, то вона може бути визначена тільки після додавання всіх витрат на її виробництво, тобто прямих витрат, та подальшого калькулювання собівартості одиниці випущеної продукції. При цьому підприємство повинно використовувати методи оцінювання вибуття запасів для виробництва готової продукції, що регламентовані П(С)БУ 9 «Запаси». Якщо підприємство використовує методи FIFO та ідентифікованої собівартості, то в нього не має проблеми з визначенням собівартості готової продукції при її вибутті. Інша ситуація виникає, коли підприємство використовує метод середньозваженої собівартості, а готова продукція реалізується протягом місяця. Адже для визначення собівартості одиниці вибуття запасів (готової продукції) потрібно використовувати саме середньозважену собівартість за період — один місяць. А в даному випадку місяць ще не завершений, і середньозважену собівартість визначити правильно неможливо. В поточному обліку підприємства, в таких умовах, готову продукцію потрібно оцінювати за прийнятими на підприємстві «обліковими» цінами, тобто за середньорічною, плановою собівартістю, оптово-розрахунковою,

договірною ціною або за фактичною собівартістю. Якщо готова продукція на підприємстві оцінюється не за фактичною собівартістю, а за нормативними цінами (нормативний метод), то відокремлено від фактичної собівартості потрібно визначати відхилення. В кінці звітного періоду відхилення розподіляються між залишками не-реалізованої і реалізованої продукції.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- 1) прямі матеріальні витрати;
- 2) прямі витрати на оплату праці;
- 3) інші прямі витрати;
- 4) змінні загальновиробничі і постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливу вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що застосовується на самому підприємстві.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», до виробничої собівартості не включаються адміністративні витрати та витрати на збут.

6.4. Система рахунків обліку готової продукції

Для обліку наявності та руху готової продукції планом рахунків передбачено рахунок 26 «Готова продукція».

За дебетом рахунка 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю. За кредитом рахунка 26 «Готова продукція» відображається списання собівартості реалізованої готової продукції.

Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методами оцінювання вибуття запасів.

Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами готової продукції (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Кореспонденція рахунків з обліку готової продукції

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Оприбуткована на склад готова продукція за фактичною виробничою собівартістю	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
2	Переведено напівфабрикати власного виробництва, призначені для продажу, у готову продукцію	26 «Готова продукція»	25 «Напівфабрикати»
3	Проведено дооцінювання готової продукції	26 «Готова продукція»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»
4	Відображено повернення готової продукції покупцями («червоне сторно»)	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
5	Відпущено готову продукцію на відповідальне зберігання на інший склад (різні матеріально-відповідальні особи)	26 «Готова продукція»	26 «Готова продукція»
6	Оприбутковано надлишок готової продукції, виявлений при інвентаризації	26 «Готова продукція»	71 «Інший операційний дохід»
7	Отримано з переробки готову продукцію	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
8	Передано готову продукцію на перероблення в допоміжні виробництва	20 «Виробничі запаси»	26 «Готова продукція»
9	Списано вартість нестачі й псування готової продукції	946 «Втрати від знецінення запасів»	26 «Готова продукція»
10	Списано вартість втрати готової продукції у зв'язку з надзвичайними подіями	99 «Надзвичайні витрати»	26 «Готова продукція»
11	Списано виробничу собівартість реалізованої готової продукції	90 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
12	Списано виробничу собівартість готової продукції, витраченої на адміністративні потреби	92 «Адміністративні витрати»	26 «Готова продукція»
13	Списано виробничу собівартість готової продукції, витраченої на потреби збуту	93 «Витрати на збут»	26 «Готова продукція»
14	Списано виробничу собівартість готової продукції при її втраті у зв'язку зі стихійними лихами, їхнім запобіганням і ліквідацією наслідків	99 «Надзвичайні витрати»	26 «Готова продукція»

6.5. Класифікація витрат за економічними елементами

Витрати, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), групуються за такими економічними елементами:

- 1) матеріальні витрати;
- 2) витрати на оплату праці;
- 3) відрахування на соціальні заходи;
- 4) амортизація основних фондів та нематеріальних активів;
- 5) інші витрати.

Група «Матеріальні витрати» включає витрати на:

1) сировину та матеріали, що придбаваються у сторонніх підприємств і організацій і входять до складу продукції, яка виробляється, утворюючи її основу, або є необхідними компонентами для виготовлення продукції (робіт, послуг);

2) купівельні матеріали, що використовуються в процесі виробництва і пакування продукції або для інших виробничих та господарських потреб (проведення випробувань, контроль, утримання, ремонт та експлуатація устаткування, будівель, споруд, інших основних фондів тощо), а також запасні частини для ремонту устаткування; знос інструментів, пристроїв, інвентарю, приладдя, лабораторного обладнання та інших засобів і предметів праці, які не належать до основних виробничих фондів; інші засоби індивідуального захисту, мило та інші мийні засоби, знешкоджувальні засоби, молоко і лікувально-профілактичне харчування;

3) купівельні комплектуючі вироби і напівфабрикати, що підлягають додатковому обробленню на даному підприємстві;

4) роботи і послуги виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами або структурними підрозділами підприємства, що не належать до основного виду його діяльності.

До робіт і послуг виробничого характеру належать: здійснення окремих операцій з виготовлення продукції, оброблення сировини та матеріалів, проведення випробувань з метою визначення якості сировини і матеріалів, що використовуються, транспортні послуги сторонніх організацій на перевезення вантажу по території підприємства (переміщення сировини, матеріалів, інструментів, деталей, заготовок, інших видів вантажу з базового (центрального) складу до цехів (відділень), доставка готової продукції на склади зберігання);

5) витрати, пов'язані з використанням природної сировини, в частині відрахувань для покриття витрат на геологорозвідку та геологічні пошуки корисних копалин, на рекультивацию земель, плату за деревину, продану на пні, та за воду, що вибирається з водогосподарських систем у межах затверджених лімітів, відшкодування в межах нормативу втрат сільськогосподарського виробництва в разі вилучення угідь для розширення видобутку мінеральної сировини, а також платежі за використання інших природних ресурсів;

6) придбане у сторонніх підприємств і організацій будь-яке паливо, що витрачається з технологічною метою на виробництво всіх видів енергії, опалення виробничих приміщень, транспортні роботи, пов'язані з обслуговуванням виробництва власним транспортом;

7) придбана енергія всіх видів, що витрачається на технологічні, енергетичні, транспортні та інші виробничі потреби підприємства;

8) втрати внаслідок нестач матеріальних цінностей у межах норм природного збутку.

Вартість матеріальних ресурсів формується виходячи з цін їх придбання на день оприбуткування (без урахування податку на додану вартість, за винятком передбачених законодавчими актами випадків), включаючи націнки і комісійні винагороди постачальницьким та зовнішньоекономічним організаціям, вартість послуг товарних бірж, брокерські послуги, суми мита і митних зборів, витрати на транспортування, зберігання та доставку, що здійснюються сторонніми організаціями.

Витрати, пов'язані з доставкою (в тому числі вантажно-розвантажувальні роботи) матеріальних ресурсів транспортом і персоналом підприємства, включаються до відповідних елементів витрат на виробництво (витрати на оплату праці, амортизація основних фондів та нематеріальних активів, матеріальні витрати тощо).

До вартості матеріальних ресурсів включаються також витрати підприємства на придбання пакувальних матеріалів і тари (крім дерев'яної та картонної), одержаної від постачальника матеріальних ресурсів, за винятком вартості цієї тари за ціною її можливого використання у тих випадках, коли ціни на них установлюються окремо понад ціни на матеріальні ресурси.

У разі включення вартості тари, прийнятої від постачальника разом з матеріальними ресурсами, до ціни ресурсів із загальної суми витрат на їх придбання вираховується вартість тари за ціною можливого використання чи реалізації з урахуванням витрат на придбання матеріалів для її ремонту.

Із загальної суми витрат на матеріальні ресурси, що включаються до собівартості продукції, вираховується вартість зворотних відходів.

Зворотні відходи — це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниження виходу продукції), або зовсім не використовуються за прямим призначенням.

До зворотних відходів не належать:

- залишки матеріальних ресурсів, які, відповідно до встановленої технології, передаються до інших цехів, підрозділів як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції (робіт, послуг);
- супутня продукція, яку одержують одночасно з цільовим (основним) продуктом у єдиному технологічному процесі.

«Витрати на оплату праці» включають:

1) витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, обчислені згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат;

2) виплати, передбачені законодавством про працю, за невідпрацьований на виробництві (не явочний) час: оплата щорічних відпусток (компенсація за невикористану відпустку), крім оплати у частині витрат на оплату праці за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства, оплата праці працівників, яким не виповнилося 18 років, при скороченій тривалості щоденної роботи; оплата перерв у роботі працюючим матерям для годування дітей; оплата часу, пов'язаного з проходженням обов'язкових медичних оглядів, виконанням державних обов'язків, винагорода за передбачену законодавством вислугу років, інші виплати. Якщо на підприємстві

створюється резерв для оплати відпусток, то до витрат виробництва (обігу) включаються щомісячні відрахування на створення такого резерву;

3) витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) і перепідготовкою кадрів; виплати працівникам підприємства середньої заробітної плати за основним місцем роботи за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів:

- оплата праці кваліфікованих робітників, не звільнених від основної роботи, за навчання учнів та підвищення кваліфікації робітників;
- витрати базових підприємств на оплату праці за керівництво виробничою практикою учнів загальноосвітніх шкіл, професійно-технічних училищ і студентів вищих навчальних закладів;
- витрати, пов'язані з виплатою учням професійно-технічних училищ різниці між стипендією в розмірі тарифної ставки (мінімального окладу) робітника першого розряду і витратами цих навчальних закладів (на виплату стипендій, забезпечення харчуванням і обмундируванням);
- оплата відпусток зі збереженням повністю або частково заробітної плати, що надається, відповідно до законодавства, особам, які успішно навчаються у вечірніх і заочних вищих навчальних закладах, заочній аспірантурі, у вечірніх (змінних) професійно-технічних училищах, оплата їх проїзду до місця навчання і назад, передбачена законодавством;

4) виплати громадянам за виконання робіт, послуг згідно з договорами цивільно-правового характеру;

5) виплата звільненим працівникам вихідної допомоги і середнього заробітку.

В окремих галузях народного господарства до витрат на оплату праці (відповідно до законодавства) належать:

- вартість безкоштовно наданих працівникам комунальних послуг, продуктів харчування, витрати на оплату безкоштовно наданого працівникам підприємства житла (суми грошових компенсацій за ненадання безкоштовно житла, комунальних послуг тощо);
- вартість безкоштовно наданих предметів (включаючи формений одяг, обмундирування), що залишаються в особистому постійному користуванні, або сума пільг у зв'язку з продажем їх за зниженими цінами (крім вартості виданого спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мила та інших мийних засобів, знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у разі невидачі їх адміністрацією).

До складу елемента витрат «Відрахувань на соціальні заходи» належать:

1) відрахування на державне (обов'язкове) соціальне страхування, включаючи відрахування на обов'язкове медичне страхування;

2) відрахування на державне (обов'язкове) пенсійне страхування, а також відрахування на додаткове пенсійне страхування;

3) відрахування до Фонду сприяння зайнятості населення та ін.;

4) відрахування на соціальне страхування від нещасних випадків на виробництві.

До складу елемента витрат «Амортизація основних фондів та нематеріальних активів» належать:

1) витрати у вигляді амортизаційних відрахувань від вартості основних виробничих фондів на реконструкцію, модернізацію та капітальний ремонт фондів, що належать підприємству, а також тих, що перебувають у користуванні підприємства за умовами оренди (лізингу), обчислені за їхньою балансовою вартістю відповідно до встановлених норм, включаючи прискорену амортизацію активної їхньої частини.

До активної частини основних виробничих фондів належать машини та обладнання, транспортні засоби.

Рішення про прискорену амортизацію активної частини основних виробничих фондів (але не більше ніж у два рази проти встановлених законодавством норм) приймається підприємством самостійно, якщо таке рішення не є причиною підвищення цін і тарифів на продукцію (роботи, послуги), що випускається. Не допускається прийняття рішення про прискорену амортизацію орендованих основних фондів без згоди орендодавця;

2) амортизаційні відрахування на надані в операційну оренду основні фонди (крім тих, що належать до державної форми власності) нараховуються орендодавцем і використовуються ним на повне відновлення наданих в оренду або інших належних йому основних фондів. При цьому на собівартість продукції (робіт, послуг) орендаря відноситься сума нарахованих орендодавцем амортизаційних відрахувань на надані в оренду основні фонди;

3) амортизаційні відрахування на надані у фінансову оренду основні фонди, а також на надані в операційну оренду основні фонди, що належать до державної форми власності, нараховуються орендарем і використовуються ним включно на повне відновлення орендованої частки основних фондів;

4) витрати орендаря на капітальний ремонт орендованих будівель (приміщень) не житлового призначення відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг) щомісяця рівними частками протягом строку дії договору оренди;

5) амортизаційні відрахування від вартості основних фондів (приміщень), що надаються безоплатно підприємствам громадського харчування або використовуються підприємствами самостійно для обслуговування працівників, які перебувають з підприємством у трудових відносинах;

6) витрати, пов'язані зі зносом нематеріальних активів, у сумі амортизаційних відрахувань, що визначаються щомісяця за нормами, розрахованими, виходячи з їхньої первинної вартості та строку корисного використання, але не більше десяти років безперервної експлуатації або строку діяльності підприємства.

До складу елемента витрат «Інші витрати» належать:

1) витрати, пов'язані з управлінням виробництвом; витрати на службові відрядження в межах норм, передбачених законодавством; оплата робіт (послуг) консультативного та інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням виробництва, зберіганням і реалізацією продукції, включаючи послуги щодо зміни структури управління приватизованим підприємством, оплата передбачених законодавством обов'язкових аудиторських перевірок; оплата робіт із сертифікації продукції тощо;

2) витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад у напрямках, що не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування, включаючи додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського транспорту, організовані відповідно до угод, укладених з транспортними підприємствами (понад вартість, сплачену працівниками підприємства за діючими тарифами на відповідний вид транспорту,

або віднесена за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства), витрати на перевезення працівників — інвалідів 1 і 2 груп до місця роботи і назад незалежно від наявності маршрутів пасажирського транспорту загального користування;

3) додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, включаючи транспортні витрати на перевезення працівників від місця знаходження підприємства або пункту збору до місця роботи і назад та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи і назад, а також витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища, які не компенсуються платою працівників за користування житлом і комунальними послугами;

4) платежі з обов'язкового страхування майна підприємства та цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників, зайнятих у виробництві відповідних видів продукції (робіт, послуг) безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя та здоров'я, передбачених законодавством;

5) витрати на сплату відсотків за фінансовими кредитами, одержаними для придбання основних фондів і нематеріальних активів для поточної виробничої діяльності, незалежно від терміну кредитування, а також для сплати відсотків за товарні і комерційні кредити; витрати, пов'язані зі сплатою відсотків за користування матеріальними цінностями, взятими в оренду (лізинг), нараховуються щомісяця в розмірі, передбаченому договором, і відображаються у складі собівартості продукції (робіт, послуг) у тому періоді, за який їх нараховано;

6) витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахункове обслуговування, отримання гарантій, вексельного авалю, факторингових і довірчих операцій, облік боргових вимог і зобов'язань, включаючи цінні папери, оплата поштово-телеграфних послуг та інших витрат, пов'язаних з грошовим обігом;

7) витрати на виготовлення і придбання бланків цінних паперів, а також інші витрати, пов'язані з емісією цінних паперів;

8) витрати на гарантійний ремонт і обслуговування реалізованої продукції, але не більше двох відсотків вартості цієї продукції;

9) витрати на реалізацію продукції:

- на відшкодування складських вантажно-розвантажувальних, перевалочних, пакувальних, транспортних і страхувальних витрат постачальників, що включаються до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін;
- на оплату послуг транспортно-експедиційних, страхових та посередницьких організацій (включаючи комісійну винагороду), вартість яких входить до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін;
- на сплату експортного (вивізного) мита та митних зборів;
- на рекламу і передпродажну підготовку продукції.

До витрат підприємства на рекламу належать витрати на:

- розроблення і видання рекламних виробів (ілюстрованих преїскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів, афіш, рекламних листів, листівок тощо);
- розроблення і виготовлення ескізів, етикеток, зразків фірмових пакетів і упаковок;
- рекламу в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачі по радіо і телебаченню), витрати на світлово, комп'ютерну та іншу зовнішню рекламу;

- дублювання і демонстрацію рекламних кіно-, відео- і діафільмів;
- виготовлення стендів, муляжів, рекламних щитів, покажчиків тощо (в сумі амортизації, зносу щодо зазначеного інвентарю);
- зберігання та експедирування рекламних матеріалів, оформлення вітрин, кімнат-зразків, виставок-продажів, включаючи відрядження працівників підприємства на виставку продукції підприємства і вартість її зразків, що передані безпосередньо покупцям або посередницьким організаціям відповідно до контрактів і угод безоплатно і не підлягають поверненню;
- уцінювання продукції, що повністю або частково втратила первинну якість за час експонування у вітринах;
- проведення інших рекламних заходів, пов'язаних з діяльністю підприємства;
- на відшкодування витрат за участь у виставках, ярмарках, вартості безоплатно переданих зразків і моделей, на представницькі витрати (організацію прийомів, конференцій та інших офіційних заходів, включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу) в розмірі до двох відсотків від обсягів реалізації продукції (робіт, послуг) за оподатковуваний період та в цілому за рік;
- валові витрати;

10) нарахування на заробітну плату і авторські винагороди творчих працівників, що перераховуються до фондів творчих спілок України відповідно до законодавства,

11) податки, за винятком передбачених підпунктами 3 і 2 статті 3 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством, включаючи відрахування на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг, до Державного інноваційного фонду, позабюджетних фондів фінансування галузевих і міжгалузевих науково-дослідних робіт і заходів щодо освоєння нових технологій і виробництва нових видів продукції, які створюються за рахунок відрахувань від внесків до Державного інноваційного фонду, Державного фонду сприяння конверсії, а також збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законами України, постановами Верховної Ради України, указами Президента України та декретами Кабінету Міністрів України;

12) втрати внаслідок технічного неминучого браку, витрати на операції зі скляною тарою, виплати на відшкодування шкоди, заподіяної працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ним трудових обов'язків;

13) сплата концесійних платежів за використання природних копалин;

14) витрати на оприлюднення річного звіту;

15) платежі за викиди і скиди забруднювальних речовин у навколишнє середовище, розміщення відходів та інші види шкідливого впливу в межах лімітів;

16) сума сплачених орендарем відсотків (винагороди) за користування наданими в оперативну та фінансову оренду основними фондами.

Орендна плата за надані в оперативну оренду приміщення нежитлового призначення включається до собівартості продукції (робіт, послуг) у розмірі, визначеному угодами сторін, а комунальної власності — не вище від ставок орендної плати, встановленої місцевими органами державної виконавчої влади;

17) витрати, пов'язані з набором робочої сили, передбачені законодавством, з урахуванням витрат на оплату випускникам середніх професійно-технічних училищ і молодим спеціалістам, які закінчили вищий навчальний заклад, вартості проїзду до місця роботи, а також оплачуваної відпустки, яка надається їм перед початком роботи.

6.6. Облік та документування виробничої собівартості готової продукції

Для узагальнення інформації про витрати на виготовлення продукції використовується рахунок 23 «Виробництво».

За дебетом рахунка 23 «Виробництво» відображаються такі елементи виробничої собівартості продукції:

- 1) прямі матеріальні витрати,
- 2) прямі трудові витрати;
- 3) інші прямі витрати;
- 4) змінні та розподілені загальновиробничі витрати.

За кредитом рахунка 23 «Виробництво» відображаються:

- 1) вартість фактичної виробничої собівартості завершені виробництвом готової продукції;
- 2) вартість передачі продукції на перероблення у другому цеху, якщо продукція випускається за попередільним методом.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Одним з елементів прямих витрат, які включаються до фактичної собівартості готової продукції, є матеріальні витрати. До складу матеріальних витрат на підприємствах включаються:

- витрати на сировину та матеріали;
- транспортно-заготівельні витрати;
- паливо та електроенергія для технологічних цілей;
- бензин для легкових автомобілів;
- тара й тарні матеріали та ін.

Передача матеріалів у виробництво оформлюється документом «Лімітно-забірна картка». Такий документ оформлюється на сировину, матеріали, бензин для легкових автомобілів, тару й тарні матеріали. Усі ці операції відображаються в бухгалтерському обліку такими записами:

Дт 23 «Виробництво»

Кт 201 «Сировина й матеріали».

Матеріали, що не були використані у виробництві, повертаються на склад. Ця операція оформлюється документом «Акт зняття залишків невикористаних матеріалів». Ці операції відображаються в бухгалтерському обліку такими записами:

Дт 201 «Сировина й матеріали»

Кт 23 «Виробництво».

Транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з доставкою та розвантаженням сировини та матеріалів, вказуються у товарно-транспортних накладних. Після виконання замовлення сторонньою організацією суми, зазначені в товарно-транспортних накладних, відображаються в Акті прийому-здачі виконаних робіт. Вказані операції відображаються в бухгалтерському обліку наступними записами:

Дт 201 «Сировина й матеріали»

Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

Вартість використаного у виробництві технологічного палива в обліку відображається записом:

Дт 23 «Виробництво»

Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

Енергія на технологічні цілі враховується на підприємствах за наявності вимірювальних приладів. На вартість енергії, спожитої на технологічні цілі, в обліку формується проводка:

Дт 23 «Виробництво»

Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва. Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливу вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Окрім матеріальних витрат, до складу фактичної собівартості готової продукції включаються витрати на оплату праці виробничих працівників та відрахування до фондів соціального страхування.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Інформація щодо нарахування заробітної плати відображається в розрахунковій відомості на підставі даних Табеля обліку робочого часу. До складу заробітної плати виробничих працівників включається заробітна плата за тарифними ставками, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці. В обліку операція з нарахування заробітної плати виробничим працівникам відображається проводкою:

Дт 23 «Виробництво»

Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою» .

До складу відрахувань до фондів соціального страхування включаються:

- внески до Пенсійного фонду України;
- внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням;
- внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;
- внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, що спричинили втрату працездатності.

Розмір відрахувань до фондів соціального страхування залежить від установлених законом ставок оподаткування. Розраховані бухгалтерською службою суми відрахувань до фондів соціального страхування відображаються у Відомості нарахування внесків до соціальних фондів на заробітну плату працівників і в обліку формується такі проводки:

- нарахування на заробітну плату внесків до ПФУ:

Дт 23 «Виробництво»

Кт 651 «За пенсійним забезпеченням»;

- нарахування на заробітну плату внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням:

Дт 23 «Виробництво»

Кт 652 «За соціальним страхуванням»;

- нарахування на заробітну плату внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття:

Дт 23 «Виробництво»

Кт 653 «За страхуванням на випадок безробіття»;

- нарахування на заробітну плату внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, що спричинили втрату працездатності:

Дт 23 «Виробництво»

Кт 656 «За страхуванням від нещасних випадків на виробництві».

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).

2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

5. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

9. Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) за нормальної потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їхнього виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їхню фактичну величину.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати.

Інформація щодо загальновиробничих витрат узагальнюється на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, а за кредитом — щомісячне списання на рахунок 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Первинними документами, що підтверджують факт здійснення загальновиробничих витрат, є відомість нарахування амортизації, накладні, видаткові касові ордери, рахунки, авансові звіти тощо.

Постійні фактичні витрати, що не перевищують розрахованої норми, вважаються розподіленими витратами і включаються до фактичної собівартості готової продукції, а надлишок — нерозподіленими постійними витратами, які включаються до собівартості реалізованої продукції.

Типові бухгалтерські проводки по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» наведені в табл. 6.2.

Таблиця 6.2

Кореспонденція рахунків з обліку витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»

Продовження табл. 6.2

2	Списано допоміжні матеріали на витрати по обслуговуванню виробництва	91 «Загальновиробничі витрати»	209 «Інші матеріали»
3	Акцептовано рахунки постачальників за послуги по обслуговуванню виробництва: – газ	91 «Загальновиробничі витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
4	Нараховано заробітну плату обслуговуючому персоналу цехів	91 «Загальновиробничі витрати»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
5	Відображено нарахування на заробітну плату персоналу цехів: – внески до ПФУ; – внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням; – внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття; – внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, що спричинили втрату працездатності	91 «Загальновиробничі витрати»	651 «За пенсійним забезпеченням» 652 «За соціальним страхуванням» 653 «За страхуванням на випадок безробіття» 656 «За страхуванням від нещасних випадків на виробництві»
6	Списано змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати на фактичну собівартість готової продукції	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
7	Списано нерозподілені загальновиробничі витрати на собівартість реалізованої продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	91 «Загальновиробничі витрати»
8	Оприбутковано на склад готову продукцію	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»

6.7. Калькуляція собівартості готової продукції

Під *калькуляцією собівартості* розуміється обчислення собівартості готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг. У системі управління собівартістю на підприємствах застосовується декілька видів калькуляції собівартості продукції.

Планова собівартість є прогнозним значенням граничної величини витрат на виробництво відповідних видів продукції, виконання робіт або надання послуг на звітний період (рік або квартал).

Фактична (звітна) собівартість визначається на основі даних бухгалтерського обліку після закінчення звітного періоду і являє собою достовірну інформацію про фактичні витрати на виробництво продукції, робіт, послуг. Вона є основою для економічного аналізу, прогнозування, планування і ухвалення рішення на короткостро-

кову і довгострокову перспективу з виготовлення, вдосконалення або заміни певного виду продукції:

$$\begin{array}{ccccccc}
 \text{Фактична} & & & & \text{Виробнича} & & \\
 \text{виробнича} & & & & \text{собівартість} & & \\
 \text{собівартість} & = & \text{Незавершене} & + & \text{виготовленої} & - & \text{Незавершене} \\
 \text{виготовленої} & & \text{виробництво} & & \text{за звітний} & & \text{виробництво} \\
 \text{за звітний} & & \text{на початок} & & \text{місяць} & & \text{на кінець} \\
 \text{місяць} & & \text{звітного} & & \text{продукції} & & \text{звітного} \\
 \text{продукції} & & \text{місяця} & & & & \text{місяця}
 \end{array}$$

Під калькуляцією собівартості нерідко розуміють тільки обчислення фактичної собівартості одиниці проведеної продукції.

Визначення собівартості одиниці продукції є завершальною стадією процесу калькуляції, якій передують інші стадії. У зв'язку з цим розрізняють об'єкти калькуляції собівартості продукції і калькуляційні одиниці.

Об'єктом калькуляції собівартості називають продукт виробництва даного підприємства, його підрозділів, переходів і переділів, тобто продукцію різного ступеня готовності. Отже, об'єктами калькуляції є окремі види продукції, робіт, послуг, продукція (роботи, послуги) підрозділів основного і допоміжних виробництв, технологічний перехід, вся товарна продукція підприємства (організації). Об'єкти калькуляції собівартості продукції тісно пов'язані з об'єктами обліку виробничих витрат і в більшості випадків збігаються.

Калькуляційна одиниця є вимірником об'єкта калькуляції і в частині готової продукції звичайно збігається з одиницею вимірювання, прийнятою в стандартах або технічних умовах на відповідний вид продукції і в плані виробництва продукції в натуральному виразі. При калькуляції проміжних продуктів, продукції підрозділів і технологічних переходів застосовується ряд умовних калькуляційних одиниць.

Відмінності в характері продукції, що виробляється, технологічних процесів, організації виробництва призводять до різноманіття калькуляційних одиниць, вживаних на практиці. За схожими ознаками вся їхня сукупність може бути зведена в сім груп, а саме:

- 1) натуральні одиниці відповідають одиницям вимірювання, в яких дана продукція планується, враховується і реалізується споживачам (штуки, тонни, кілограми, кіловат-години, погонні метри, кубічні метри, квадратні метри, літри тощо);
- 2) укрупнені натуральні одиниці застосовуються для проміжної калькуляції сукупності однорідної продукції (100 пар взуття певного артикула, тонна чавуну певного виду тощо). В подальшому для калькуляції конкретних видів продукції застосовуються натуральні одиниці;
- 3) умовно-натуральні одиниці використовуються для калькуляції продукції, вміст корисної речовини в натуральній одиниці якої може коливатися (спирт 100%-ної міцності, мінеральні добрива за змістом корисної речовини);
- 4) вартісні одиниці – витрати на 1 грн товарної продукції в цінах випуску або реалізації;
- 5) трудові одиниці використовуються для калькуляції продукції підрозділів організації (1 норма-година, 1 норма-зміна);

- 6) виконані роботи і послуги як калькуляційна одиниця застосовуються, як правило, у виробництвах, зайнятих будівництвом, ремонтом, наданням транспортних послуг тощо (тонно-кілометр перевезень, машино-зміна тощо);
- 7) техніко-економічний показник як калькуляційна одиниця використовується для порівняння витрат на одиницю споживчої корисності однорідних виробів (числення витрат на виробництво трактора на одиницю потужності, витрат на виробництво преса на одиницю продуктивності).

Різноманіття калькуляційних одиниць потребує обґрунтованого підходу до їхнього вибору для конкретних умов. Рекомендації по вибору калькуляційних одиниць, зазвичай, приводяться в галузевих інструкціях.

Під *методами обліку витрат на виробництво і калькуляції собівартості* розуміють сукупність прийомів організації документування і відображення виробничих витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції і необхідну інформацію для контролю за процесом формування собівартості продукції.

Будь-які витрати, що понесені підприємством у звітному періоді, повинні або включатися у вартість активів, або списуватися (безпосередньо або через собівартість) на рахунок прибутків і збитків. Віднесення витрат за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні організації, або нерозподіленого прибутку минулих років не допускається. Тим самим забезпечується формування більш точних показників вартості активів і величини кінцевого фінансового результату діяльності організації в звітному періоді.

Вимога до калькулювання фактичної собівартості продукції на підставі даних бухгалтерського обліку зумовлює тісний зв'язок калькуляції з урахуванням виробничих витрат. У зв'язку з цим витікає і послідовність етапів: калькуляція собівартості слідує після завершення обліку виробничих витрат.

Можна виділити такі етапи обліку виробництва для складання калькуляції собівартості готової продукції.

1. Визначення витрат за місцями їхнього виникнення (підрозділами і центрами витрат).
2. Визначення фактичної собівартості продукції кожного виду продукції, робіт, послуг.
3. Визначення фактичної собівартості одиниці виробу, роботи, послуг.
4. Визначення фактичної собівартості товарної продукції підприємства.

Підприємства обирають облікову політику в частині побудови обліку витрат на виробництво самостійно. Традиційний варіант обліку передбачає підрозділ витрат на прямі і непрямі і підрахунок повної собівартості продукції, робіт, послуг. Прямі витрати, пов'язані безпосередньо з виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг, а також витрати допоміжних виробництв, непрямі витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням основного виробництва, і втрати від браку відображаються на рахунку 23 «Виробництво». Прямі витрати списуються на рахунок 23 «Виробництво» з кредиту рахунків 20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхування», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями» та ін. Витрати допоміжних виробництв можуть відноситись на рахунок 23 «Виробництво» з кредиту рахунка 23 «Виробництво» за субрахунком. Непрямі витрати переносяться на рахунок 23 «Виробництво» з рахунків 91 «Загальновиробничі витрати», втрати від браку — з рахунка 24 «Брак у виробництві».

Суми фактичної виробничої собівартості продукції, робіт, послуг переносяться з кредиту рахунку 23 «Виробництво» в дебет рахунка 26 «Готова продукція», а нерозподілені загальновиробничі витрати в дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації».

Слід звернути увагу на те, що сума накопичених за місяць загальновиробничих витрат не в повному об'ємі списується з рахунку 90 «Загальновиробничі витрати» в дебет рахунків 23 «Виробництво», а тільки в сумі змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат.

6.8. Методи калькулювання собівартості готової продукції

Нормативний метод обліку і калькулювання собівартості продукції характеризується тим, що на підприємстві по кожному виробу на основі діючих норм і кошторисів витрат складається попередня калькуляція нормативної собівартості виробу. Дані про виявлені відхилення дозволяють керівникам всіх рівнів виробничого процесу управляти собівартістю продукції і разом з тим бухгалтерії калькулювати фактичну собівартість виробу шляхом надбавки до нормативної собівартості виробу (віднімання з неї) відповідної частки відхилень від норм по кожній статті.

Друга група методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції характеризується тим, що фактичні витрати протягом місяця накопичують, а в кінці місяця розподіляють між об'єктами обліку і калькуляції. Відхилення від планової собівартості виявляють після завершення калькуляції одиниці кожного виробу. Серед цих методів назвемо такі.

Попроцесний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції характеризується тим, що на підприємстві випускають продукцію обмеженої номенклатури, відсутнє незавершене виробництво. У зв'язку з цим об'єктами обліку витрат є окремі процеси у виготовленні (випуску) продукції, у виконанні роботи (послуги) як складові частини всього процесу виробництва. Різновидом цього методу є попередільний метод калькулювання собівартості продукції.

Попередільний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції характерний для масових виробництв, у яких початкова сировина і матеріали послідовно перетворюються на готову продукцію. Виробничі процеси або їхні групи утворюють переділи, кожний з яких завершується випуском проміжного продукту-напівфабрикату, який до того ж може бути в такому вигляді реалізований на сторону. Ці переділи і є об'єктами обліку витрат. Сутність методу полягає в тому, що прямі і непрямі витрати враховують за статтями калькуляції на весь випуск продукції. У зв'язку з цим середню собівартість одиниці продукції (роботи, послуги) визначають розподілом суми всіх проведених за місяць витрат (в цілому за підсумком і за кожною статтю) на кількість готової продукції за цей же період. Об'єкти обліку витрат часто збігаються з об'єктами калькуляції. Для посилення контролю за витратами і місцями виникнення витрат на багатьох підприємствах виробничий процес у ряді випадків поділяють на стадії. У зв'язку з цим вносяться зміни і в номенклатуру статті, за якою враховуються виробничі витрати; оскільки всі витрати, як правило, прямі, є можливість відображати їх за економічними елементами.

Перераховані характеристики виробництва зумовлюють і особливості попроцесного методу обліку і калькулювання собівартості продукції. Тому в обліковій

літературі цьому методу часто привласнюють різні назви: простий, однопредільний, попрощений і т.д.

Переділ — це сукупність технологічних операцій, яка завершується виробленням проміжного продукту (напівфабрикату) або ж отриманням закінченого готового продукту. Об'єктом обліку витрат у таких виробництвах є кожний самостійний переділ. Перелік переділів визначають на основі технологічного процесу і виходячи з можливості планування, обліку і калькуляції собівартості продукції переділу і оцінювання незавершеного виробництва.

Оскільки в таких виробництвах процес випуску готової продукції складається в основному з декількох послідовних технологічно закінчених переділів, то в них, як правило, обчислюють собівартість продукції кожного переділу, тобто не тільки готового продукту, а й напівфабрикатів, оскільки вони можуть бути частково (деколи в значних розмірах) реалізованими на сторону як готова продукція. Крім того, в багатьох випадках необхідно складати калькуляції собівартості окремих видів або груп продукції, особливо якщо вони отримані з одного або однорідної початкової сировини. Значить, об'єктом калькуляції є вид або група продукції кожного переділу.

За певних галузевих відмінностей застосування попередільного методу обліку має ряд загальних особливостей: виробництва, в яких облік організовується за попередільним методом, вельми матеріаломісткі. Тому облік матеріальних витрат організують так, щоб забезпечити контроль за використанням матеріалів у виробництві. Найчастіше застосовуються баланси початкової сировини, розрахунок виходу продукту або напівфабрикатів, браку і відходів; напівфабрикати, отримані в одному переділі, є вихідним матеріалом у наступному переділі. У зв'язку з цим виникає необхідність оцінити їх і передати у вартісному виразі на наступний переділ, тобто застосувати напівфабрикатний варіант зведеного обліку витрат на виробництво. Як уже було сказано, оцінка напівфабрикатів власного виробництва необхідна ще й тому, що вони можуть бути реалізовані як готова продукція іншим підприємствам (наприклад, у чорній металургії — чавун і сталь). Напівфабрикати власного виготовлення передають з переділу в переділ за фактичною собівартістю. В багатьох галузях промисловості прийнята оцінка в розрахункових (оптових) цінах підприємства; облік витрат організують за технологічними переділами. Це дає змогу визначати собівартість напівфабрикатів і організувати облік на місцях виникнення витрат і центрах відповідальності за витрати; проведені витрати групують і враховують за агрегатами, якщо в переділі використовують декілька агрегатів, що працюють паралельно. Порядок обліку за агрегатами визначається галузевими інструкціями; в них передбачається в ряді виробництв враховувати витрати в розрізі агрегатів за видами або групами однорідної продукції; витрати на залишки незавершеного виробництва на кінець місяця розподіляють на підставі інвентаризації за плановою собівартістю відповідного переділу; собівартість одиниці кожного виду готової продукції калькулюють, як правило, комбінованим або одним з пропорційних способів.

Позамовний метод обліку витрат і калькуляції собівартості продукції характерний тим, що об'єктом обліку витрат є виробниче замовлення. Замовленням може бути окремий виріб, партія виробів, частина виробів (вузол або деталь), робота. Усі прямі витрати обліковуються в розрізі встановлених статей калькуляції за окремими виробничими замовленнями. Решта витрат обліковується за місцями їх виникнення

і включаються до собівартості окремих замовлень згідно з установленою базою розподілу. Собівартість кожного замовлення визначається після завершення робіт щодо цього замовлення.

Усі прямі основні витрати враховують у розрізі встановленої статті калькуляційного листа за окремими виробничими замовленнями, що створюються наперед визначену певну кількість виробів (продукції) даного виду. Решту витрат враховують за місцями виникнення витрат, за їхнім призначенням, за статтями і включають до собівартості окремих замовлень відповідно до встановленої бази розподілу. Отже, об'єктом обліку витрат і об'єктом калькуляції за цього методу є окреме виробниче замовлення, фактична собівартість якого визначається після його виготовлення. До виконання замовлення всі витрати, що належать до нього, вважаються незавершеним виробництвом.

Таким чином, неодмінною умовою застосування позамовного методу є система відкриття виробничих замовлень. На основі затвердженого плану виробництва планово-виробнича служба підприємства заповнює бланк замовлення («відкриває замовлення»), що є, по суті, розпорядженням на виконання виробничого замовлення.

Замовлення повинно містити таку інформацію:

- тип;
- номер;
- характеристику;
- виконавець;
- термін виконання;
- місяць, у якому обліковуються (розподіляються) витрати за замовленням.

Після закінчення виготовлення виробу або виконання роботи замовлення закривають. Після повідомлення про те, що замовлення закрито, матеріали і нарахування заробітної плати по ньому не повинні відпускатися. У цих випадках визначають не середню, а індивідуальну собівартість одиниці продукції (замовлення або роботи). У дрібносерійному виробництві після закриття замовлення фактичну собівартість одиниці продукції обчислюють, розподіливши суму витрат на кількість виготовленої за цим замовленням продукції.

На підприємствах повинен бути організований належний контроль за витратами і складанням первинних документів відповідно до норм витрат матеріалів і заробітної платні. Цей контроль покликаний запобігати виконанню робіт, що не передбачені технологічним процесом, а також забезпечити правильність віднесення витрат на відповідні замовлення.

Сферою застосування позамовного методу є також дрібносерійні виробництва при випуску наперед визначеної кількості виробів. Сфера застосування позамовного методу в основному повинна бути обмежена індивідуальним виробництвом. Проте відносна простота обліку і калькуляції за цього методу сприяла його розповсюдженню в дрібносерійному, серійному і навіть багатосерійному виробництвах. Це виражається в тому, що навіть в разі виготовлення продукції великими серіями облік витрат і калькуляція ґрунтуються на застосуванні постійних, найчастіше — річних замовлень. Витрати на виготовлення окремих видів продукції протягом усього року збирають на окремих замовленнях, а собівартість випущених за місяць виробів визначають шляхом розподілу суми витрат за вирахуванням вартості залишків незавершеного виробництва на кількість випущених одиниць продукції. Тим часом у багатосерійному і

особливо в масовому виробництві найдоцільніше застосовувати повирібний, в основному нормативний, метод обліку.

В економічній літературі термін «замовлення» часто використовується не за його прямим значенням. Для заповнення первинних документів на підприємствах, зазвичай, розробляється номенклатура облікових шифрів, які забезпечують правильність віднесення витрат за об'єктами обліку, статтями непрямих витрат тощо. Ці шифри необхідні при використанні засобів автоматизації обліково-обчислювальних робіт. Проте не лише на практиці, а й у літературі ці шифри називаються «замовленнями». А отже, плановий відділ заводу, наприклад, повинен відкривати замовлення на роботи щодо виправлення браку, на виготовлення основної продукції тощо.

6.9. Облік операцій відвантаження продукції

Відвантаження (відпуск) продукції в порядку реалізації проводиться відповідно до укладених договорів.

Договір — це одна з найбільш давніх правових конструкцій. Застосування договорів на протязі тисячоліть пояснюється тим, що йдеться про досить гнучку правову форму, в яку можуть втілюватися різні за характером суспільні відносини.

Договір — це одна з важливих форм регулювання товарно-грошових відносин. Уся комерційна діяльність, по суті, пов'язана з укладенням договорів, виконанням та припиненням зобов'язань за договорами.

Договір купівлі-продажу — це угода, за якою одна сторона (продавець) передає або зобов'язується передати майно (товар) у власність другій стороні (покупцеві), а покупець приймає або зобов'язується прийняти майно (товар) і сплатити за нього певну грошову суму.

У договорах на поставку готової продукції вказують: найменування; кількість; асортимент; якість; ціну; порядок розрахунків; платіжні і поштові реквізити постачальника і покупця; інші умови.

Договір поставки містить такі обов'язкові реквізити, як: найменування договору, дата його складання, місце його складання, позначення сторін договору, предмет договору, ціна за одиницю, кількість, загальна сума до сплати, порядок здійснення платежу та форма оплати, терміни виконання зобов'язань і можливість односторонньої відмови від договору, умови пакування, транспортування, страхування, принципи переходу права власності, непереборні обставини (форс-мажор), поручительство, відповідальність сторін, порядок врегулювання спорів тощо.

На продукцію, що відпускається, відділ маркетингу виписує наказ або інший документ, що прийнятий на підприємстві, в якому вказано вид готової продукції, номенклатурний номер, сорт, кількість, найменування і адреса одержувача. Цей документ обов'язково підписується керівником підприємства. Далі на основі даних складу готової продукції та наказу бухгалтерія підприємства виписує товарно-супровідні документи на відпуск готової продукції.

Реалізація готової продукції проводиться на підставі довіреності покупця. Довіреність, незалежно від терміну її дії, залишається у постачальника.

Кореспонденцію рахунків з обліку реалізації готової продукції наведено в табл. 6.3.

Кореспонденція рахунків з обліку реалізації готової продукції

№ з/п	Зміст	Дебет	Кредит
1	Відображення доходу від реалізації готової продукції	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
2	Відображення податку на додану вартість на підставі податкової накладної	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»
3	Відображення собівартості реалізації готової продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
4	Відображення результату реалізації готової продукції	701 «Дохід від реалізації готової продукції» 791 «Результат операційної діяльності»	791 «Результат операційної діяльності» 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
5	Фінансовий результат (валовий прибуток)	791 «Результат операційної діяльності»	44 «Прибуток нерозподілений»
У разі реалізації продукції на умовах попередньої оплати в бухгалтерському обліку буде зроблено такі записи:			
1	На суму авансового платежу, здійсненого покупцем готової продукції	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»
2	Одночасно на суму податку на додану вартість (за наявності податкової накладної)	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
3	Відображення доходу від реалізації готової продукції	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
4	Відображення податку на додану вартість на підставі податкової накладної	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	643 «Податкові зобов'язання»
5	Відображення собівартості реалізації готової продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
6	Закриття рахунків	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
7	Відображення результату реалізації готової продукції	701 «Дохід від реалізації готової продукції» 791 «Результат операційної діяльності»	791 «Результат операційної діяльності» 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
8	Фінансовий результат (валовий прибуток)	791 «Результат операційної діяльності»	44 «Прибуток нерозподілений»

6.10. Інвентаризація готової продукції

Порядок інвентаризації готової продукції слід розпочинати з організаційних питань. Перед проведенням інвентаризації вся готова продукція повинна бути згрупована, розкладена за назвами, сортами, розмірами в порядку, зручному для підрахунку. В разі позачергової інвентаризації готову продукцію підготовляють у присутності інвентаризаційної комісії.

До початку процедури інвентаризації важливо отримати від кожної матеріально відповідальної особи розписку з таким змістом:

На початок проведення інвентаризації всі видаткові та прибуткові документи на товарно-матеріальні цінності, здані до бухгалтерії, і всі товарно-матеріальні цінності, що надійшли на мою (нашу) відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списано у видаток.

Дата

Підпис

Якщо на підприємстві передбачено зберігати готову продукцію на декількох складах або в ізольованих приміщеннях, то інвентаризація проводиться послідовно за місцями зберігання від одного місця до іншого. Перевіривши одне місце зберігання, вхід до нього опломбовують, і комісія переходить до наступного.

При цьому кількість готової продукції визначають згідно з Інструкцією № 69, перевіряючи наявну в натурі готову продукцію (повна інвентаризація).

У разі якщо готова продукція надходить на склад під час інвентаризації, матеріально відповідальна особа повинна прийняти її у присутності членів інвентаризаційної комісії. Потім на прибуткових документах роблять відмітку «Надійшло після інвентаризації» (за підписом голови комісії) з посиланням на дату опису та номер, де записано цінності.

Відпуск готової продукції під час інвентаризації можливий з дозволу керівника підприємства і головного бухгалтера. На видаткових документах про готову продукцію, відпущену зі складу в присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови, ставлять відмітку. Така готова продукція заноситься до окремого опису в порядку, аналогічному тому, який встановлено для цінностей, що надійшли під час інвентаризації. Результати інвентаризації готової продукції відображають в інвентаризаційному описі.

Перелік поширених типових форм для проведення інвентаризації:

- 1) інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей ф. № інв-3 або ф. № М-21. У першому документі міститься розписка, якої немає в останній формі;
- 2) акт інвентаризації товарів відвантажених (ф. № інв-4);
- 3) інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей, прийнятих (зданих) на відповідальне зберігання (ф. № інв-5).

Описи підписують усі члени комісії та матеріально-відповідальна особа, після чого їх передають до бухгалтерії під розписку. Бухгалтерія звіряє фактичну наявність цінностей, занесених до описів, з даними бухгалтерського обліку. Якщо є розходження, то складає звіряльну відомість (ф. № інв-19). До неї заносять залишки готової продукції фактичні та ті, які значаться в бухгалтерському обліку. Вказують тільки ту готову продукцію, за якою виявлено розбіжності з обліковими даними (нестачі

та лишки). Складаючи відомість, проводять операції взаємозаліку нестач та лишків при пересортуванні готової продукції. Якщо при заліку нестач лишками під час пересортування вартість нестачі готової продукції більша за вартість надлишку, то різницю відшкодовують винні особи. Коли ж таких осіб не встановлено, то сумові різниці розглядають як нестачу понад норми природного убутку і відносять на результати фінансово-господарської діяльності. У протоколах інвентаризаційної комісії наводяться вичерпні пояснення причин, через які різниці не можна віднести на винних осіб.

Якщо навпаки — вартість надлишку готової продукції перевищує вартість нестачі при пересортуванні, то на різницю збільшують дані обліку відповідних матеріальних цінностей і результати фінансово-господарської діяльності.

Усі інші випадки нестач та лишків готової продукції розглядають і відображають у бухгалтерському та податковому обліку окремо як нестачі і як надлишки.

Механізм розрахунку розміру збитків від нестачі матеріальних цінностей наведено в Постанові КМУ «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» № 116 від 22.01.1996 р. зі змінами. Згідно з п. 2 цього Порядку розмір збитків визначають за формулою

$$P = [(B - A) \times I_{\text{інф}} + ПДВ + A_{\text{зб}}] \times 2, \quad (6.1)$$

де B — облікова вартість цінностей на момент встановлення факту нестачі (балансова вартість);

A — амортизаційні відрахування;

$I_{\text{інф}}$ — загальний індекс інфляції;

$A_{\text{зб}}$ — розмір акцизного збору.

Вартість вузлів, деталей, напівфабрикатів та іншої продукції, що виготовляється підприємствами для внутрішньовиробничих потреб, а також вартість продукції, виробництво якої не закінчено, визначається, виходячи із собівартості її виробництва з нарахуванням середньої по підприємству норми прибутку на цю продукцію із застосуванням коефіцієнта 2.

Вартість спирту етилового питного, спирту етилового ректифікованого, спирту етилового сирцю; спирту, що використовується для виготовлення вин, шампанського, коньяків оброблених; спирту коньячного, соків спиртових, зброджено-спиртових настоїв визначається, виходячи з оптової ціни підприємства-виробника з урахуванням акцизного збору (за встановленими ставками) та податку на додану вартість. До визначеної таким чином ціни застосовується коефіцієнт 3.

Вартість плодово-ягідних соків, консервованих з використанням сірчаного ангідриду або безокисного натрію визначається, виходячи з оптових цін підприємства-виробника і податку на додану вартість із застосуванням коефіцієнта 2.

У разі розкрадання чи загибелі тварин сума збитків визначається за закупівельними цінами, які склалися на момент відшкодування збитків, із застосуванням коефіцієнта 1,5.

Продовольчі товари (готова продукція, роздрібні ціни на яку дотуються) оцінюються з додаванням до роздрібних цін суми дотацій.

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) бланків цінних паперів та документів суворого обліку обчислюється із застосуванням коефіцієнта:

- 5 — до номінальної вартості, зазначеної на бланках цінних паперів та документів суворого обліку, або до вартості документів суворого обліку, встановленої законодавством;
- 50 — до вартості придбання (виготовлення) бланків цінних паперів та документів суворого обліку, на яких не зазначено номінальної вартості або вартість яких не встановлена законодавством.

Розмір збитків від розкрадання банкнотного або захищеного папера, персоніфікованої захисної стрічки обчислюється:

- із застосуванням коефіцієнта 1,5 до максимальної суми грошей, які можуть бути виготовлені на цьому банкнотному папері;
- у п'ятитисячкратному розмірі від вартості захищеного папера та персоніфікованої захисної стрічки.

У разі розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, що підлягають списанню на видатки в міру відпуску їх у виробництво або експлуатацію (в установах, які утримуються за рахунок бюджетних коштів, — у міру їх придбання) та обліковуються лише в кількісному виразі, розмір збитків визначається, виходячи з ринкових цін на аналогічні матеріальні цінності, зменшених пропорційно фактичному зносу, але не нижче ніж на 50 відсотків ринкової ціни.

6.11. Практичний блок

Контрольні запитання

1. У яких вимірниках здійснюється облік готової продукції?
2. Який порядок оприбуткування продукції з виробництва на склад ?
3. Який порядок документального оформлення відпуску готової продукції покупцям?
4. Які роботи з обліку готової продукції можна автоматизувати?
5. Які рахунки передбачено Планом рахунків для обліку готової продукції? Охарактеризуйте їх.
6. Як організовується синтетичний та аналітичний облік готової продукції?
7. Як формується первісна вартість готової продукції ?
8. З яких елементів складається собівартість виготовленої та реалізованої продукції?
9. Які витрати включаються до собівартості готової продукції згідно з П(С)БО 9?
10. Що відноситься до складу готової продукції згідно з П(С)БО 9?

Тести для самоконтролю

1. На якому рахунку накопичуються витрати, що здійснюються при виробництві готової продукції:
 - а) 23 «Виробництво»;
 - б) 26 «Готова продукція»;
 - в) 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»?
2. Фактична виробнича собівартість випущеної готової продукції відображається в бухгалтерському обліку записом:
 - а) Дт 91 «Собівартість реалізації»
Кт 23 «Виробництво»;
 - б) Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
Кт 26 «Готова продукція»;

- в) Дт 26 «Готова продукція»
Кт 23 «Виробництво».

3. *Прямі матеріальні витрати і прямі витрати на оплату праці включаються:*

- а) до складу загальновиробничих витрат;
- б) до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- в) до складу інших операційних витрат.

4. *Згідно з п. 5.9 Закону про прибуток, виробник веде облік приросту (убутку):*

- а) загальної собівартості виробництва і готової продукції;
- б) вартості оплачених, але не отриманих запасів;
- в) вартості запасів на складах, у незавершеному виробництві і готовій продукції, витрати на придбання і поліпшення яких належать до валових витрат.

5. *Доходи від реалізації готової продукції відображаються:*

- а) в момент одержання коштів за цю продукцію чи відвантаження цієї продукції покупцеві;
- б) тільки в момент одержання коштів за цю продукцію;
- в) тільки в момент відвантаження цієї продукції покупцеві зі списанням її з балансу.

6. *Підприємство, що є платником ПДВ за ставкою 20% і податку на прибуток, реалізувало готову продукцію, собівартість якої становить 2100,00 грн, ціна реалізації (у т.ч. ПДВ) — 32 000,00 грн. Величина валових доходів підприємства від цієї операції становитиме:*

- а) 32 000,00 грн;
- б) 26 666,67 грн;
- в) 26 667,33 грн.

7. *При виробництві готової продукції прямі матеріальні витрати становили 5000,00 грн, прямі витрати на оплату праці і пов'язані з нею відрахування — 3000,00 грн, інші операційні витрати — 1000,00 грн, змінні і розподілені постійні загальновиробничі витрати — 2000,00 грн, адміністративні витрати — 3000,00 грн. Виробнича собівартість такої продукції становитиме (грн):*

- а) 10 000,00 грн;
- б) 11 000,00 грн;
- в) 14 000,00 грн.

8. *Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати відносяться на собівартість записом:*

- а) Дт 23 «Виробництво»
Кт 91 «Загальновиробничі витрати»;
- б) Дт 26 «Готова продукція»
Кт 91 «Загальновиробничі витрати»;
- в) Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
Кт 91 «Загальновиробничі витрати».

9. *Постійні розподілені і змінні загальновиробничі витрати відносяться на собівартість записом:*

- а) Дт 23 «Виробництво»
Кт 91 «Загальновиробничі витрати»;
- б) Дт 26 «Готова продукція»
Кт 91 «Загальновиробничі витрати»;
- в) Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
Кт 91 «Загальновиробничі витрати».

10. Адміністративні, збутові витрати та інші операційні витрати:

- а) відносяться на виробничу собівартість готової продукції;
- б) вважаються витратами звітного періоду.

Практичні вправи для самостійної роботи

Вправа 1

Підприємство виготовляє одяг на масові замовлення. У березні 2006 р. виготовлено 1000 комплектів спецодягу. Протягом місяця підприємство понесло такі витрати (грн):

матеріальні витрати

- тканина — 8000,00 ;
- гудзики — 1000,00;
- нитки — 300,00;

заробітна плата

- а) швачки — 500,00 (кількість швачок — 20 осіб);
- б) наладника обладнання — 560;
- в) директора та головного бухгалтера — 5000;
- г) менеджера з продажу — 1000,00;

відрахування на соціальне страхування згідно з чинним законодавством;

амортизація:

- а) швейних машин — 50,00;
- б) будівель цеху — 180,00;

оренда офісу — 1250,00;

канцелярські прилади — 50,00;

витрати на доставку готової продукції споживачам — 1000,00.

Визначте виробничу та повну собівартість готової продукції.

Вправа 2

Підприємство виготовляє обкотиші. На кожному з трьох них продукція кожного з переділів є напівфабрикатом для наступного переділу. Дані про витрати на кожному переділі наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Витрати	Переділи, тис. грн			Разом
	1	2	3	
1. Основні матеріали	200,00	120,00	150,00	?
2. Напівфабрикати власного виробництва	?	?	?	?
3. Допоміжні матеріали	20,00	15,00	65,00	?
4. Основна заробітна плата	5000,00	6251,00	6522,00	?
5. Додаткова заробітна плата, 10% від основної	?	?	?	?
6. Відрахування на соціальні заходи	?	?	?	?
8. Накладні витрати	360,00	264,00	390,00	?
Випуск продукції, тис. т.			6851	?

- 1. Визначте собівартість напівфабрикату по кожному переділу.
- 2. Складіть відомість обліку витрат на виробництво.

Вправа 3

Підприємство отримало наступні дані по реалізованій готовій продукції:

Таблиця 2

№ з/п	Показник	Квартал, тис.			Разом
		1	2	3	
1	Кількість реалізованої продукції, од.	1200	1100	1300	X
2	Ціна за одиницю, грн	100,00	120,00	130,00	X
3	Валовий дохід, грн				?
4	Прямі матеріальні витрати, грн	40,00	40,00	40,00	?
5	Прямі витрати на оплату праці, грн	38,00	39,00	40,00	?
6	Загальновиробничі витрати, грн: – змінні – постійні	3,00	3,00	3,00	?
		2,00	2,00	2,00	?
7	Разом собівартість, грн	?	?	?	?
8	Прибуток (збиток), грн	?	?	?	?

1. Розрахуйте невідомі показники.

2. Проаналізуйте динаміку зміни прибутку підприємства на одиницю реалізованої продукції.

Вправа 4

Підприємством-виробником у звітному періоді було реалізовано готову продукцію на суму 200 000,00 грн (в т.ч. ПДВ). Згідно з договором на постачання продукції, підприємство-виробник доставляє продукцію на склад покупця. Фактична виробнича собівартість готової продукції становила 156 000,00 грн.

Покажіть названі операції в бухгалтерському обліку підприємства-виробника за умови:

1) виробник користується послугами транспортної організації для транспортування готової продукції, перевізник є платником ПДВ, вартість доставки становить 1060,00 грн (в т.ч. ПДВ);

2) виробник перевозить готову продукцію власним автотранспортом, вартість перевезення — 560,00 грн.

Вправа 5

Підприємство за договором купівлі-продажу отримало попередню оплату за готову продукцію в розмірі 50% від суми поставки, договірна вартість становить 160 000,00 грн з ПДВ. На суму авансу за першою подією було виписано податкову накладну № 1. За фактом виробник відпустив продукції на суму 154 300,00 (в т.ч. ПДВ). На суму, що залишилась, було виписано податкову накладну № 2. Фактична собівартість реалізованої продукції становить 120 000,00 грн.

Покажіть вказані операції в бухгалтерському обліку підприємства-виробника.

РОЗДІЛ 7. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ

Мета вивчення розділу: сформувати в студентів знання з організації та методології обліку грошових коштів.

Після вивчення розділу студенти повинні знати:

- порядок документального оформлення касових операцій;
- характеристику бухгалтерських рахунків з обліку грошових коштів у касі;
- порядок ведення касових операцій;
- характеристику безготівкових розрахунків;
- порядок документального оформлення руху коштів на рахунках у банках;
- організацію синтетичного та аналітичного обліку готівки та інших грошових коштів;
- порядок відображення інформації про грошові кошти у фінансовій звітності.

Студенти повинні вміти:

- заповнювати первинні документи, за допомогою яких оформлюється рух грошей у касі підприємства;
- заповнювати первинні документи, за допомогою яких оформлюється рух грошей на рахунках у банках;
- відображати в бухгалтерському обліку господарські операції, які пов'язані з рухом грошових коштів;
- складати реєстри синтетичного та аналітичного обліку грошових коштів;
- готувати документи для відкриття та закриття поточних рахунків у банках у вітчизняній та іноземній валютах.

Основні терміни

Готівкові кошти — грошові знаки національної валюти України — банкноти і монети, в тому числі обігові, пам'ятні та ювілейні монети, які є дійсними платіжними засобами.

Валюта контракту — валюта, визначена в контракті для вираження ціни товару.

Валюта платежу — валюта, в якій повинна бути проведена оплата, передбачена контрактом.

Валютний курс — установлений НБУ офіційний курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Валюта звітності — грошова одиниця України.

Готівкова виручка — сума фактично одержаних готівкових коштів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і позареалізаційні находження.

Депонована заробітна плата — готівкові кошти, що одержані підприємствами (підприємцями) для виплат, пов'язаних з оплатою праці, та не виплачені в установлений строк окремим фізичним особам.

Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів — документ, що застосовується для реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів та інших касових документів.

Картковий рахунок — банківський поточний рахунок, на якому обліковуються операції за платіжними картками.

Каса — приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівкових коштів, інших цінностей, касових документів.

Касова книга — документ установленої форми, що застосовується для здійснення первинного обліку готівки в касі.

Касовий ордер — первинний документ, що застосовується для оформлення надходжень (видачі) готівки з каси.

Касові документи — документи (касові ордери та платіжні чи розрахунково-платіжні відомості), 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.

Касові операції — операції підприємств (підприємців) між собою та з фізичними особами, що пов'язані з прийманням і видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку.

Книга обліку доходів і витрат — документ установленої форми, що застосовується відповідно до законодавства України для відображення руху готівки.

Книга обліку прийнятих та виданих касиром грошей — книга, що застосовується для обліку готівки та оплачених документів.

Книга обліку розрахункових операцій — прошнурована і належним чином зареєстрована в органах державної податкової служби України книга, що містить щоденні звіти, які складаються на підставі відповідних розрахункових документів щодо руху готівкових коштів, товарів (послуг).

Ліміт залишку готівки в касі — граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час.

Операційний час — частина операційного часу дня для банку, протягом якого приймаються документи на переказ і документи на відкликання, що мають бути оброблені, передані та виконані цим банком протягом цього самого робочого дня.

Переказ готівки — внесення певної суми готівки підприємством або фізичною особою з метою її зарахування на рахунки відповідного підприємства чи фізичної особи або видачі одержувачеві в готівковій формі.

Резиденти — це юридичні особи з місцезнаходженням на території України, які здійснюють свою діяльність на підставі законодавства України.

Нерезиденти — юридичні особи з місцезнаходженням за межами України, що створені і діють відповідно до законодавства іноземної держави.

Операції в іноземній валюті — господарські операції, вартість яких визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

7.1. Економічна сутність, поняття та характеристика грошових коштів

Гроші виникли в процесі розвитку товарного виробництва, коли продукти праці використовувались дуже широко для обміну й виникла можливість купити інші для задоволення потреб.

Гроші — це загальний еквівалент вартості, який вимірюється витратами праці, визнаними суспільством.

За допомогою грошових знаків встановлюються ціни на всі товари та послуги.

Суспільна користь грошових коштів визначається тим, що готівка:

- опосередковує рух товару від товаровиробника до споживача товару;
- обслуговує рух індивідуальних капіталів;
- поза сферою обігу готівка здатна зберігати свою споживчу вартість.

Будучи безпосереднім втіленням абстрактної суспільно-необхідної праці, гроші є явищем суспільним, вони не речі, а уречевлена форма відносин між людьми, які виникають з приводу обміну продуктами праці в процесі відтворення. Готівкові кошти змінюються в міру розвитку втілених у них суспільних відносин. Суспільний характер грошей є однією з найхарактерніших їхніх ознак, яка визначає їх як самостійну економічну категорію.

Функції грошей: міра вартості; засіб платежу; засіб обігу; засіб нагромадження; світові гроші.

З метою ведення бухгалтерського обліку грошові кошти — це готівка, кошти на рахунках у банках, інші грошові кошти (у національній та іноземній валютах).

До них належать: касова готівка; кошти на поточних рахунках у банках у національній валюті; кошти на поточних рахунках у банках в іноземній валюті; грошові документи; інші кошти, які відповідають визначенню грошових коштів.

Грошові кошти обліковуються на рахунках класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи». Вони призначені для узагальнення інформації про наявність, надходження, вибуття грошових коштів у касах, на поточних рахунках. Грошові кошти знаходять своє відображення у другому розділі активу Балансу «Оборотні активи», у статті «Грошові кошти та їх еквіваленти».

Не включаються до складу грошових коштів гроші, які обмежені у використанні протягом поточного періоду, вони відображаються у складі інших необоротних активів.

Кошти в іноземній валюті та розрахунки іноземною валютою на рахунках класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» обліковуються в гривнях у сумі, яка визначається шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом Національного банку України на дату здійснення грошової операції. Кошти в іноземній валюті різних іноземних держав обліковуються окремо по кожній валюті, але в перерахунку на національну валюту України.

7.2. Організація первинного обліку операцій з готівкою

Первинні документи, які підтверджують рух грошових коштів, повинні бути належним чином складені. Касові операції оформлюються документами, типові форми яких затверджено Міністерством статистики України за згодою з Національним банком України і Міністерством фінансів України і які повинні застосовуватися без змін на всіх підприємствах, незалежно від їхньої відомчої підпорядкованості та форми власності (табл. 7.1).

Реквізити прибуткового касового ордера: найменування підприємства, організації, до каси яких надійшли грошові кошти; номер; дата складення; кореспондуючий з рахунком 30 «Каса» рахунок бухгалтерського обліку, який використовується при відображенні господарської операції, що оформлюється цим прибутковим касовим ордером; сума; від кого і на якій підставі отримано грошові кошти; сума гривень прийнятої готівки (прописом) і копійок (цифрами).

Документи, які підтверджують рух готівки в касі

Форма документа	Первинні документи	Призначення документа
КО-1	Прибутковий касовий ордер	Оформлення надходження готівки до каси
КО-2	Видатковий касовий ордер	Оформлення видачі готівки з каси
КО-3, 3а	Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів	Призначений для реєстрації в бухгалтерській службі касових документів
КО-4	Касова книга	Відображення обліку касиром операцій з готівкою
КО-5	Книга обліку прийнятих та виданих касиром грошей	Відображення обліку коштів, які надходять до каси

Прибутковий касовий ордер виписується в одному примірнику, одночасно з заповненням квитанції, яка видається особі, що здає грошові кошти до каси.

Прибутковий касовий ордер додається до звітності касира.

Видача готівки з каси оформлюється шляхом виписування видаткового касового ордера, типова форма якого затверджена наказом Мінстату України від 15.02.1996 р. за № 51 або платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей.

При заповненні видаткового касового ордера вказується: найменування підприємства, організації; номер; дата складення; кореспондуючий з рахунком 30 «Каса» рахунок бухгалтерського обліку, який використовується при відображенні господарської операції, що оформлюється видатковим касовим ордером; сума; кому і на якій підставі видано грошові кошти.

Видатковий касовий ордер виписується в одному примірнику. Документи на видачу грошей повинні підписати керівник і головний бухгалтер підприємства або особи, які уповноважені ними.

До того як передати їх до каси, прибуткові та видаткові касові ордери бухгалтерія реєструє в журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів. Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів — форми № КО-3 і № КО-3а — затверджені наказом Мінстату України «Про затвердження типових форм обліку касових операцій» від 15.02.1996 р. за № 51.

Журнал форми № КО-3 застосовують окремо для реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів. Журнал форми № КО-3а використовують для реєстрації як прибуткових, так і видаткових касових документів.

У журналі форми № КО-3а вказується:

- дата і номер прибуткових і видаткових касових документів;
- суми, на які виписані прибуткові та видаткові касові документи;

У розділі «Примітка» міститься короткий опис господарської діяльності.

Підприємства, які здійснюють розрахункові операції у готівковій формі, в процесі продажу товарів у сфері торгівлі повинні обов'язково видавати документи, зазначені в табл. 7.2.

Надходження і видача грошових документів оформлюються прибутковими та видатковими касовими ордерами або накладними, що їх замінують. У встановлені терміни касир складає і передає до бухгалтерської служби звіт про рух грошових документів.

Таблиця 7.2

Документи, які підтверджують рух готівки підприємств сфери торгівлі

Форма документа	Первинні документи	Призначення документа
ФКЧ-1	Фіскальний касовий чек на товари (послуги)	Розрахунковий документ, надрукований реєстратором розрахункових операцій при проведенні розрахунків за продані товари(надані послуги)
ФКЧ-2	Фіскальний касовий чек видачі коштів	Розрахунковий документ, надрукований реєстратором розрахункових операцій при проведенні розрахунків у разі видачі коштів покупцеві під час повернення товару, рекомпенсації послуги, прийняття цінностей під заставу, виплати виграшів державної лотереї та в інших випадках
РК-1	Розрахункова квитанція	Розрахунковий документ, бланк якого виготовлено друкованим способом, а окремі реквізити заповнюються від руки або шляхом проставлення штампів під час реєстрації розрахунків за продані товари (надані послуги) або під час видачі коштів покупцеві у випадку повернення товару, рекомпенсації послуги, прийняття цінностей під заставу та в інших випадках

Підставою для відображення у бухгалтерському обліку грошових коштів у дорозі є:

- супровідна відомість (готівка передається в банк через інкасатора);
- квитанція про приймання грошової суми (готівка передається через відділення зв'язку);
- квитанція до прибуткового касового ордера банку (готівка здається до каси банку безпосередньо касиром);
- отримані повідомлення (авізо) із зазначеною датою, номером платіжного доручення, сумою і назвою установи банку чи поштового відділення, яке прийняло перерахування.

Супровідна відомість, яка є підставою для списання коштів та підтверджує здачу готівки до каси банку, складається в трьох примірниках через копіювальний папір: перший примірник (супровідну відомість) вкладають в інкасаторську сумку, другий (накладну) віддають інкасаторові при отриманні ним сумки, третій (копію супровідної відомості) залишають у касі підприємства (інкасатор розписується на цьому примірнику і ставить відповідний штамп). На зворотному боці першого та другого примірників вказаних документів матеріально відповідальні особи заповнюють покупорний опис грошей, які здаються.

Касир зобов'язаний надавати особливу увагу належному складанню касових документів. Забороняється приймати до виконання первинні документи на операції, які суперечать законодавству, встановленому порядку приймання, зберігання і витрачання коштів, порушують договірну, фінансову дисципліну, завдають збитку державі, власникам, іншим юридичним та фізичним особам.

Усі касові документи повинні заповнювати відповідальні особи чітко та зрозуміло чорнилом, кульковою ручкою або складати на машинних носіях. Жодних підчисток, помарок або виправлень у цих документах не допускається.

Якщо хоча б одна з вимог щодо заповнення касових документів не виконана, касир зобов'язаний повернути документи до бухгалтерської служби для належного їх оформлення.

Після завершення операцій касир зобов'язаний підписати усі прибуткові та видаткові касові ордери, а ті документи, які до них додаються, погасити штампом або надписом: на прибуткових документах — «отримано», а на видаткових — «оплачено», вказавши дату. Порядок оформлення видачі готівки видатковим касовим ордером наведено в табл. 7.3.

Таблиця 7.3

Робоча інструкція щодо оформлення видачі готівки видатковим касовим ордером

Виконавець	Перелік робіт
Головний бухгалтер	Розглядає усну заяву особи про видачу грошей і за необхідності з'ясовує у бухгалтера розрахункового відділу стан розрахунків з одержувачем або обґрунтованість суми, необхідної одержувачеві. Бухгалтер розрахункового відділу дає відповідну довідку, на підставі якої головний бухгалтер приймає рішення
Бухгалтер розрахункового відділу	Складає видатковий касовий ордер, зазначаючи в ньому такі реквізити: дату (число цифрами, місяць літерами); прізвище, ім'я, по батькові одержувача (якщо гроші видаються за дорученням — дату, номер доручення та особу, яка його видала); зміст операції (за що або для чого видаються гроші); суму до видачі (цифрами та словами); номер кореспондуючого рахунку. Бухгалтер розрахункового відділу здійснює контригування на ордері та реєструє його під відповідним порядковим номером, проставляє цей номер на ордері й передає документ головному бухгалтеру
Головний бухгалтер	Перевіряє правильність складання касового ордера, підписує його і передає (через працівника бухгалтерської служби) керівникові підприємства. Одержавши підписаний керівником ордер, головний бухгалтер направляє його (через працівника бухгалтерської служби) касиру для виконання
Касир	Перевіряє достовірність підписів на ордері та правильність його оформлення. Вимагає від одержувача пред'явити паспорт або інший документ, який засвідчує особу та доручення (якщо гроші видаються за дорученням). Доручення прикріплюється до ордера. Після цього касир пропонує одержувачеві поставити підпис на ордері з указуванням суми прописом, підписується на ордері сам і видає гроші. Ордер реєструється у відповідних касових документах

Після реєстрації касові ордери бухгалтер передає до каси підприємства для виконання.

Усі факти надходження і вибуття готівки на підприємстві відображаються в касовій книзі — обліковому реєстрі, призначеному для обліку касових операцій касиром підприємства. У ній у хронологічній послідовності відображається витрачання і надходження готівки, що дає можливість контролювати рух коштів підприємства.

Кожне підприємство, яке має касу, повинно мати одну касову книгу в національній валюті та касові книги окремо на кожну іноземну валюту. Касова книга повинна бути пронумерована, прошнурована і опечатана печаткою. Кількість аркушів у касовій книзі підтверджується підписами керівника та головного бухгалтера підприємства.

Приписки та необумовлені виправлення в касовій книзі забороняються. Зроблені виправлення засвідчуються підписами касира та головного бухгалтера підприємства або осіб, які їх замінюють.

Записи в касовій книзі здійснює касир одразу ж після отримання або видачі грошей за кожним ордером або іншими документами, що його замінюють. У кінці кожного робочого дня касир підбиває підсумки операцій за день, виводить залишок готівки в касі та передає до бухгалтерської служби звіт касира з додатком прибуткових і видаткових касових документів.

Готівкові кошти підприємства одержують з банку через касира. Одержання готівки здійснюється згідно з грошовим чеком, виписаним на ім'я касира та підписаним керівником і головним бухгалтером. У випадку, коли на підприємстві немає посади касира, за письмовим розпорядженням його обов'язки виконує інший працівник.

В установах банку підприємство повинно отримати чекову книжку. З цією метою на підприємстві заповнюється заява, підписана керівником і головним бухгалтером, у якій зазначається прізвище, ім'я та по батькові касира і зразок його підпису. Крім того, в заяві ставиться печатка підприємства. На підставі заяви касир одержує чекову книжку, в якій міститься від 25 до 50 чеків.

Для одержання готівки необхідно попередньо (за один-два дні) замовити необхідну суму готівкових коштів, які касир одержує за чеками.

Одержану готівку з банку використовують за суворо цільовим призначенням. У чеку на одержання готівки необхідно вказати, на які потреби одержано гроші. Невикористаний залишок готівки необхідно з каси здати до каси банку. Наприклад, заробітна плата, яка не була виплачена в триденний термін, повертається до каси банку.

Здача готівкових коштів на рахунки в банках оформлюється видатковим касовим ордером. При цьому касир повинен заповнити первинний документ «Об'ява на внесок суми готівкою», який слід одержати в оператора банку. Цей документ складається з трьох частин. Верхня частина об'яви залишається у банку, квитанція передається касиру. Нижня частина об'яви (ордер) також повертається касиру (після проведення господарської операції) разом з випискою банку. На кожній частині об'яви зазначається дата, сума прийнятої готівки, банк одержувача і одержувач, прізвище, ім'я та по батькові особи, від якої прийнято готівку.

7.3. Фінансовий облік касових операцій

Загальні принципи ведення касових операцій передбачають, що підприємства та підприємці, які мають рахунки, зобов'язані зберігати свої кошти в установах банків. Готівка може бути одержана з власних рахунків в установах банків у межах наявних коштів та на цілі, визначені в чеках. Усі готівкові розрахунки підприємств і підприємців між собою і з громадянами проводяться на підставі Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України № 637 від 15.12.2004 р., а також Інструкцією про організацію роботи з готівкового обігу установами банків України.

Для здійснення розрахунків готівкою підприємство може мати головну касу та декілька операційних кас, де здійснюються готівкові розрахунки. Для ведення на підприємстві касових операцій призначаються касири. Вони несуть повну матеріальну відповідальність за збереження прийнятих цінностей. Після видання наказу про призначення касирів, їх ознайомлюють під розписку з порядком ведення касових операцій і з ними укладають договори про повну матеріальну відповідальність.

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. за № 291, для обліку касових операцій використовується рахунок 30 «Каса», до якого відкрито субрахунок 301 «Каса в національній валюті», 302 «Каса в іноземній валюті». Аналітичний облік ведеться по касах підприємства.

За дебетом рахунка 30 «Каса» відображається надходження коштів до каси підприємства, за кредитом — видача коштів із каси підприємства.

Схеми бухгалтерських записів з обліку касових операцій подано в табл. 7.4.

Таблиця 7.4

Кореспонденція рахунків обліку касових операцій

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Отримано кошти в головну касу підприємства з операційної каси	301 «Каса в національній валюті»	301 «Каса в національній валюті»
2	Здана виручка в банк через інкасатора	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	301 «Каса в національній валюті»
3	Видано кошти під звіт для витрат на відрядження	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	301 «Каса в національній валюті»
4	Повернення невикористаних підзвітних сум	301 «Каса в національній валюті»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
5	Отримано кошти з поточного рахунку в банку	301 «Каса в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
6	Видано з каси заробітну плату працівникам підприємства	661 «Розрахунки за заробітною платою»	301 «Каса в національній валюті»
7	Отримано виручку в операційну касу за реалізовану продукцію товари, роботи, послуги	301 «Каса в національній валюті»	701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
8	Оприбутковано в касу суму відшкодування завданих збитків	301 «Каса в національній валюті»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»
9	Видано кошти з каси під звіт на придбання товарно-матеріальних цінностей	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	301 «Каса в національній валюті»
10	Внесено готівку з каси на поточний рахунок	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	301 «Каса в національній валюті»
11	Одержання готівки від вітчизняних покупців і замовників	301 «Каса в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
12	Оприбутковано лишки готівки в касі, виявлені в результаті інвентаризації	301 «Каса в національній валюті»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
13	Списано нестачу готівки у касі, виявлену в результаті інвентаризації	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	301 «Каса в національній валюті»

Продовження табл. 7.4

14	Сплата готівкою внеску до статутного капіталу	301 «Каса в національній валюті»	46 «Неоплачений капітал»
----	---	----------------------------------	--------------------------

Бухгалтерські записи здійснюються на підставі прибуткових та видаткових касових документів, виручка від реалізації визначається на підставі звітів реєстраторів розрахункових операцій, які отримуються щоденно.

Облік операцій за рахунком 30 «Каса» при застосуванні журнально-ордерної форми ведеться в журналі № 1 та відомості до нього. У цьому реєстрі відображається сума за кредитом рахунка 30 «Каса» в кореспонденції з рахунками, які дебетуються. У відомості — за дебетом рахунка 30 «Каса» в кореспонденції з рахунками, які кредитуються.

До відомості по рахунку 30 «Каса» відображаються залишки готівки на початок і кінець звітного періоду. Записи в журнал та відомість здійснюються на підставі звітів касира.

У кінці місяця підраховують підсумки за дебетом та кредитом рахунка 30 «Каса» і звіряють їх із записами за кореспондуючими рахунками, відображеними в інших журналах та відомостях.

Після підрахунку і звірки сум кредитовий оборот за рахунком 30 «Каса» та зведені суми за дебетом рахунка переносять до Головної книги.

Залишок за рахунком 30 «Каса» на кінець звітного періоду повинен бути тотожний сумі залишку в касовій книзі.

Для ведення обліку касових операцій в іноземній валюті передбачено рахунок 30 «Каса» (субрахунок 302 «Каса в іноземній валюті»). Записи за цим рахунком здійснюються в передбаченому розвороті журналу № 1 та відомості до субрахунку 302 «Каса в іноземній валюті».

Схема обліку касових операцій за журнально-ордерною формою наведена на рис. 7.1.

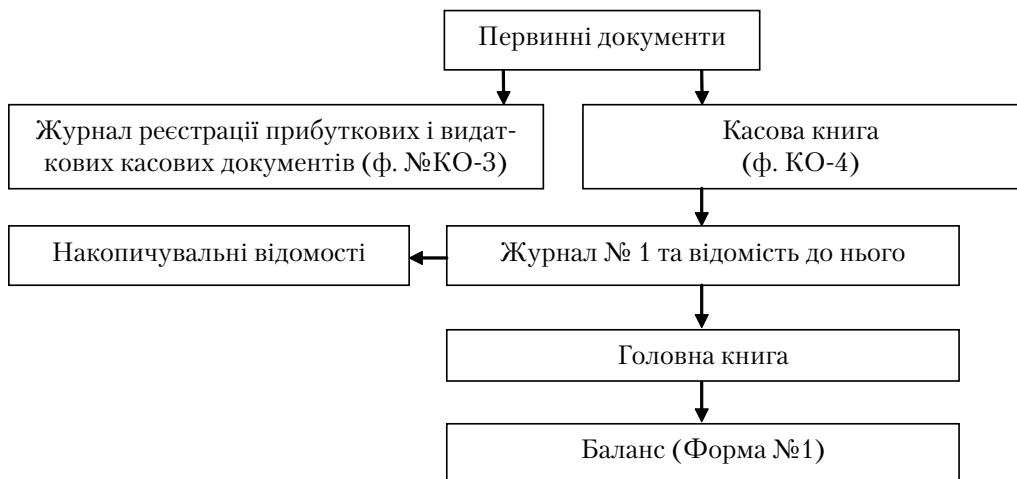


Рис. 7.1. Схема обліку касових операцій за журнально-ордерною формою обліку

7.4. Організація безготівкових розрахунків

7.4.1. Види рахунків у банках, порядок їх відкриття та закриття

З метою здійснення безготівкових розрахунків необхідна наявність рахунку у фінансовій установі — уповноваженому банку.

Відповідно до Інструкції № 3 «Про відкриття банками рахунків у національній та іноземній валюті», затвердженої постановою правління Національного банку України № 492 від 12.11.2003 р. (зі змінами і доповненнями, внесеними постановами правління Національного банку України), банки відкривають своїм клієнтам рахунки: поточні, кредитні, депозитні, бюджетні тощо. Їх відкривають за місцем реєстрації підприємства або в іншому банку України за погодженням сторін.

Поточні рахунки в національній валюті відкриваються банком підприємствам на договірній основі для зберігання грошей і здійснення розрахунково-касових операцій за допомогою платіжних інструментів відповідно до умов договору та вимог законодавства України.

Бюджетні рахунки відкриваються підприємствам, яким виділяються кошти державного або місцевих бюджетів з метою цільового їх використання.

Кредитні рахунки відкриваються на договірній основі як юридичним, так і фізичним особам у будь-якій установі банку, що має право видавати позики з додержанням вимог чинного законодавства.

Депозитні рахунки відкриваються на підставі укладеного депозитного договору між власником рахунка і установою банку на визначений у договорі термін. Кошти на депозитні рахунки перераховуються з поточних рахунків підприємства і після закінчення терміну зберігання повертаються на ці рахунки.

З метою відкриття депозитного рахунка юридичній особі слід подати такі документи:

- копію свідоцтва про державну реєстрацію юридичної особи в уповноважених органах;
- копії зареєстрованого установчого документа (статуту), засновницького договору (установчого акту, положення);
- копію довідки про внесення юридичної особи до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (код ЄДРПОУ);
- копію документа, що підтверджує взяття юридичної особи на облік в органі Державної податкової служби;
- копії документів про повідомлення фондів соціального страхування щодо наміру відкрити депозитний рахунок, що засвідчується в установленому порядку (для юридичної особи, яка використовує найману працю і є платником страхових внесків).

Проведення розрахункових операцій і видача коштів готівкою з депозитного рахунка забороняється.

Для відкриття поточного рахунка потрібно подати такі документи:

- заяву про відкриття рахунка встановленого зразка;
- копію свідоцтва про державну реєстрацію;
- копію рішення про створення, реорганізацію підприємства;
- копію належним чином зареєстрованого Статуту (Положення), засвідчену нотаріально або органом державної реєстрації;

- картку зі зразками підписів осіб, яким, відповідно до чинного законодавства або установчих документів підприємства, надано право розпоряджатися рахунком і право підпису розрахункових документів. На картці ставиться відбиток печатки підприємства;
- копію документа, який підтверджує взяття юридичної особи на облік в органі Державної податкової служби, засвідчену органом, що видав документ, або нотаріально.

Право першого підпису належить керівникові підприємства, а також службовим особам, уповноваженим керівником; а другого — головному бухгалтерові й іншим уповноваженим особам.

Коли юридичні особи використовують найману працю і є платниками страхових внесків, вони додатково до вищезазначеного переліку документів подають:

- копію документа, що підтверджує реєстрацію юридичної особи в органі Пенсійного фонду України, засвідчену органом, що його видав, або нотаріально;
- копію страхового свідоцтва, що підтверджує реєстрацію юридичної особи як платника страхових внесків у Фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, засвідчену органом, що його видав, або нотаріально.

У випадку відкриття поточного рахунка для таких видів діяльності, як спільне виробництво та інші види спільної діяльності, що здійснюються на підставі договорів (контрактів) без утворення юридичної особи, у банку відкривається тільки один поточний рахунок.

Згідно з договором про спільну діяльність уповноважені особи подають до банку такі документи:

- заяву про відкриття поточного рахунка, підписану особою, уповноваженою учасниками договору;
- копію договору про ведення спільної діяльності, засвідчену нотаріально;
- рішення учасників договору про призначення осіб, яким надається право розпорядчого підпису під час проведення грошових операцій за цим рахунком, що оформляється у формі довіреності;
- картку зі зразками підписів і відбитком печатки, засвідчену нотаріально;
- копію документа, що підтверджує взяття на облік в органі Державної податкової служби договору про спільну діяльність без створення юридичної особи, засвідчену органом, що видав документ, або нотаріально.

На титульній стороні першого примірника договору про спільну діяльність роблять відмітку банку про відкриття рахунка.

Юридична особа може укласти договір із банком про відкриття рахунків фізичним особам з метою здійснення на їх користь певних виплат.

Для цього уповноважений представник юридичної особи повинен пред'явити в банку паспорт (або документ, що замінює його) та документ, що підтверджує його повноваження.

До банку для відкриття рахунка надаються такі документи:

- засвідчені копії документів, на підставі яких банк може ідентифікувати юридичну особу (її найменування, місцезнаходження, документи, що підтверджують державну реєстрацію, ідентифікаційний код, згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України (код ЄДРПОУ), реквізити банку і номер рахунка);

- заяву про відкриття рахунка на користь фізичної особи;
- перелік фізичних осіб із зазначенням прізвищ, імен, по батькові та ідентифікаційних номерів кожної особи.

Після відкриття рахунків фізичні особи можуть звертатися до банку, наприклад, для отримання грошей або платіжних карток, пред'явивши банку документи, які дають змогу їх ідентифікувати, та укласти з банком договір банківського рахунка. За необхідності зазначені фізичні особи заповнюють картку зі зразками підписів.

Карткові рахунки відкриваються у тому самому порядку, що й поточні рахунки. Із перелічених документів, необхідних для відкриття поточних рахунків, не потрібна лише картка із зразками підписів. Така картка подається в тому випадку, якщо за правилами платіжної системи (якою емітується картка) необхідне використання зразка підпису.

Якщо картка зі зразками підписів не оформлюється, то в разі потреби (закриття рахунка, втрата або пошкодження картки) операція здійснюється за умови пред'явлення клієнтом паспорта або документа, що замінює його. Замість зразка підпису в таких випадках використовується підпис клієнта на договорі.

У разі переоформлення рахунка у зв'язку з реорганізацією підприємства подаються такі самі документи, що й у випадку створення підприємства.

Поточні та інші рахунки закриваються в установах банку на підставі:

- заяви власника рахунка;
- рішення органу, на який законом покладено функції з ліквідації або реорганізації підприємства;
- відповідного рішення суду або арбітражного суду про ліквідацію підприємства або визнання його банкрутом.

7.4.2. Форми безготівкових розрахунків

Розрахункова дисципліна передбачає зобов'язання суб'єктів господарювання дотримуватися встановлених правил проведення розрахункових операцій. Розрахункова дисципліна ґрунтується на виконанні основних принципів здійснення грошових розрахунків:

- 1) обов'язкове зберігання підприємствами та установами грошових коштів на рахунках в установах банків (за винятком перехідних залишків у касі);
- 2) право вибору установи банку для відкриття рахунків усіх видів;
- 3) самостійний (без участі банків) вибір підприємствами форм розрахунків та закріплення їх у своїх договорах та угодах;
- 4) списання коштів з рахунків за розпорядженням їх власників, за винятком заборгованостей, які списуються безспірно;
- 5) відкриття поточних рахунків у банках для юридичних осіб тільки за умови повідомлення про це податкових органів;
- 6) термінове здійснення платежів, яке має бути максимально наближеним до часу відвантаження товарів, виконання робіт, надання послуг;
- 7) платежі здійснюються в межах залишків коштів на рахунках платника або в межах наданого банківського кредиту;
- 8) розрахунки між суб'єктами підприємницької діяльності можуть здійснюватись готівкою з урахуванням обмежень, установлених чинним законодавством.

Платіжна дисципліна передбачає здійснення підприємствами платежів за фінансовими зобов'язаннями в повному обсязі та у встановлені строки.

Безготівкові розрахунки в Україні здійснюються на підставі нормативних документів (табл. 7.5).

Таблиця 7.5

Перелік нормативних документів, які регулюють безготівкові розрахунки

Нормативний акт	Характеристика
Постанова НБУ «Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» № 22 від 21.01.2004 р.	Установлює загальні правила і форми розрахунків юридичних і фізичних осіб у грошовій одиниці України на території України, що здійснюються за участю банків
Закон України «Про обіг векселів» № 2374-III від 05.04.2001 р.	Визначає особливості обігу векселів в Україні, який полягає у видачі переказних та простих векселів, здійсненні операцій з векселями та виконанні вексельних зобов'язань у господарській діяльності
Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» № 2181-III від 21.12.2000 р.	Спеціальний закон з питань оподаткування, який установлює порядок погашення зобов'язань юридичних або фізичних осіб перед бюджетами та державними цільовими фондами з податків і зборів (обов'язкових платежів), нарахування і сплати пені та штрафних санкцій, що застосовуються до платників податків контролюючими органами, в тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, та визначає процедури оскарження дій органів стягнення
Закон України «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні» № 2346-III від 05.04.2001 р.	Визначає загальні засади функціонування платіжних систем в Україні, поняття та загальний порядок проведення переказів грошей у межах України, а також встановлює відповідальність суб'єктів здійснення переказів
Постанова Правління Національного банку України «Про затвердження Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах» № 492 від 12.11.2003 р.	Установлює порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах

Усі безготівкові розрахунки оформлюються лише стандартними первинними документами, форми яких затверджено Національним банком України.

У розрахункових документах не допускаються виправлення, незалежно від того, хто здійснює їх — клієнт чи банк. Відповідальність за правильність внесених у розрахункові документи даних несуть власники рахунків.

Відповідно до вимог щодо оформлення первинних документів, на документах, які засвідчують рух грошових коштів на рахунках у банках, обов'язково повинні бути підписи осіб, відповідальних за здійснення операцій, ідентичні підписам у картках зі зразками підписів.

Періодично (щоденно чи у встановлені банком строки) підприємства отримують від банків спеціальні виписки з особових рахунків про всі здійснені операції з над-

ходження та списання коштів з поточних рахунків з доданням документів, що виправдовують ці операції.

Виписка банку — документ, який видає банк підприємству та відображає рух грошових коштів на поточному рахунку. Вона замінює реєстр аналітичного обліку за поточним рахунком і одночасно є підставою для здійснення бухгалтерських записів. У різних банках форми виписок можуть бути неоднаковими, але в кожній обов'язково передбачаються дата, номери рахунків дебітора та кредитора, суми.

Порядок документального оформлення господарських операцій з обліку грошових коштів у касі та на рахунках у банках відображено на рис. 7.2.

Безготівкові розрахунки в Україні здійснюються в різних формах. Різні форми розрахунків пов'язані з використанням різних видів розрахункових документів. Розрахункові документи готує постачальник або платник, а в окремих випадках — банк. Розрахунковий документ — це відповідно оформлений документ на переказ грошових коштів.

При здійсненні розрахунків можуть застосовуватися вексельна, акредитивна, інкасова форми розрахунків, а також форми розрахунків за допомогою розрахункових чеків. Усе більшого поширення набувають розрахунки банківськими платіжними картками. При здійсненні розрахунків можуть використовуватися такі розрахункові документи: платіжне доручення; платіжна вимога-доручення; платіжна вимога; меморіальний ордер; розрахунковий чек; банківські платіжні картки.

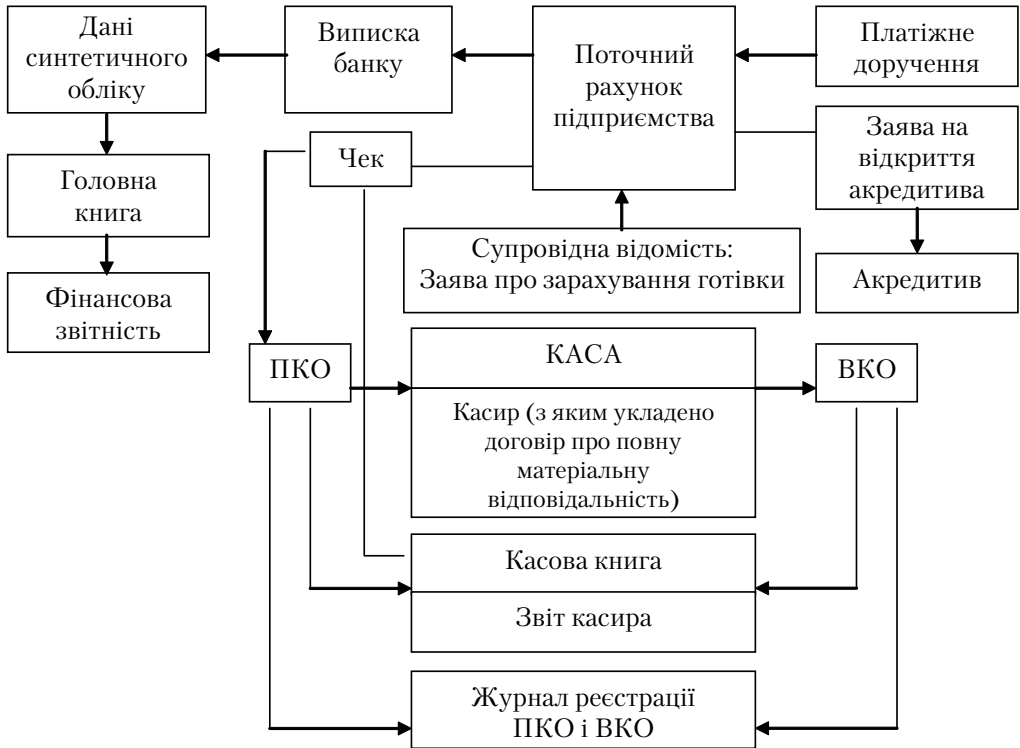


Рис. 7.2. Документування операцій з обліку грошових коштів

Розрахунковий документ (за винятком розрахункового чека) виписується в кількості примірників, потрібних для всіх учасників безготівкових розрахунків (але не менше ніж два). Розрахункові документи, що надійшли до банку протягом операційного часу (час роботи з клієнтами, який встановлюється самостійно з банком та зазначається в його внутрішніх правилах), виконуються в день їх надходження. Розрахункові документи, що надійшли після операційного часу, банк виконує наступного робочого дня.

Платіжне доручення — це розрахунковий документ, що містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунка зазначеної суми коштів та її перерахування на рахунок одержувача.

Розрахунки платіжними дорученнями можуть здійснюватись:

- за фактично отриману продукцію (виконані роботи, надані послуги тощо);
- у порядку попередньої оплати, якщо такий порядок розрахунків встановлено законодавством та обумовлено в договорі;
- для завершення розрахунків за актами звірки взаємної заборгованості підприємств;
- для сплати податків, зборів і обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів;
- в інших випадках — відповідно до укладених договорів та вимог чинного законодавства.

Платіжна вимога-доручення — розрахунковий документ, який складається з двох частин:

верхньої — вимоги одержувача безпосередньо до платника про сплату зазначеної суми коштів;

нижньої — доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунка зазначеної ним суми коштів та перерахування її на рахунок одержувача.

Платіжна вимога-доручення надходить до підприємства-платника із заповненою верхньою частиною від банку платника через банк одержувача. Після заповнення нижньої частини платником вона відправляється для виконання до банку платника.

Без згоди юридичних осіб та фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності — списання (стягнення) коштів, що перебувають на їхніх рахунках у банках, не допускається, за винятком випадків, встановлених законами України, а також за рішеннями судів, арбітражних судів та за виконавчими написами нотаріусів.

Розрахунковий документ на безспірне списання (стягнення) коштів оформлюється на бланку *платіжної вимоги* і подається стягувачем, державним виконавцем (далі — стягувач) до установи банку, що його обслуговує, у трьох примірниках.

Платіжні вимоги приймає банк стягувача протягом десяти календарних днів з дня виписки. День заповнення платіжної вимоги не враховується.

Залежно від конкретного випадку безспірного списання (стягнення) коштів, у рядку «Призначення платежу» платіжної вимоги стягувач має зазначити: назву і відповідну статтю закону, якою передбачено безспірне списання (стягнення) коштів; у разі необхідності — вид платежу і період часу, за який здійснюється стягнення; акт ненормативного характеру, на підставі якого здійснюється стягнення із зазначенням його назви (постанова, рішення, наказ тощо), дати й номера. Якщо зі змісту закону випливає необхідність посилання на інші документи (договір, митну декларацію, вексель тощо), то в платіжній вимозі мають вказуватися реквізити відповідного документа (назва, дата, номер).

Якщо безспірне стягнення коштів здійснюється на підставі виконавчого документа, то до розрахункового документа додається оригінал виконавчого документа або належним чином оформлений дублікат. У цьому разі в рядку «Призначення платежу» розрахункового документа посилення на назву і статтю законодавчого акта, якою передбачено безспірне стягнення (списання) коштів, не потрібне.

Якщо платник та одержувач коштів обслуговуються в різних установах банку, то перший і другий примірники платіжної вимоги спецзв'язком надсилаються банком одержувача в банк платника, а третій видається на руки одержувачу коштів.

У банку платника перший примірник виконує функцію меморіального документа для списання коштів з рахунку платника, а другий видається платнику з випискою із особового рахунку.

У разі якщо платник та одержувач коштів обслуговуються в одній установі банку, то перший примірник вимоги залишається в документах дня банку, другий видається платнику, а третій — одержувачу коштів. Відповідальність за обґрунтованість і правильність внесення даних у розрахункові документи в разі безспірного стягнення та безакцептного списання коштів несе стягувач.

Документом, за допомогою якого банк здійснює списання з поточного рахунку підприємства плату за розрахунково-касове обслуговування, є *меморіальний ордер*.

Чек — документ, що містить розпорядження власника рахунку (чекодавця) установі банку-емітента (банку, що видає чекову книжку), яка веде його рахунок, сплатити чекодержателеві (отримувачу коштів за чеком) зазначену в чеку суму коштів. *Чеки* часто використовуються для розрахунків з юридичними і фізичними особами за отримані товари, виконані роботи, надані послуги з метою скорочення розрахунків готівкою. Розрахунки чеками можуть здійснюватися за допомогою:

а) чекових книжок, зброшурованих по 10, 20, 25 аркушів, що є бланками суворої звітності;

б) розрахункових чеків, які використовуються фізичними особами при здійсненні разових операцій.

Строк дії чекової книжки — один рік, а розрахункового чека — три місяці.

Невикористані розрахункові чеки після закінчення строку дії чекової книжки або використання коштів чекового рахунку підлягають поверненню до банку-емітента, який їх погашає. За бажанням клієнта банк може продовжити строк дії чекової книжки або поповнити її ліміт.

У разі припинення клієнтом подальших розрахунків розрахунковими чеками до закінчення строку дії чекової книжки та наявності закріпленого невикористаного ліміту, чекодавець подає чекову книжку до банку разом з платіжним дорученням для зарахування невикористаного залишку ліміту на той рахунок, з якого перераховувалися кошти.

При *акредитивній* формі розрахунків банк, за дорученням свого клієнта (заявника акредитива), зобов'язаний:

— виконати платіж третій особі (бенефіціару) за поставлені товари, виконані роботи та надані послуги;

— надати повноваження іншому (виконуючому) банку здійснити цей платіж.

Загалом при використанні акредитивної форми розрахунків в операціях беруть участь:

а) заявник акредитива — платник, який звернувся до банку, що його обслуговує, для відкриття акредитива;

- б) банк-емітент — банк платника, що відкриває акредитив своєму клієнту;
- в) бенефіціар — юридична особа, на користь якої виставлений акредитив (продавець матеріальних цінностей, виконавець робіт тощо).
- г) виконуючий банк, що здійснює платіж за акредитивом.

Умови та порядок проведення акредитивної форми розрахунків передбачаються в договорі між заявником акредитива та бенефіціаром. Акредитиви бувають відкличні та безвідкличні, а також покриті та непокриті. Відкличний акредитив може бути змінений або анульований банком-емітентом без попереднього погодження з бенефіціаром; безвідкличний може бути замінений або анульований тільки за згодою бенефіціара, на користь якого він був відкритий. Покритим вважається акредитив, для здійснення платежів по якому заздалегідь бронюються кошти платника в повній сумі на окремому рахунку в банку-емітенті або у виконуючому банку. Непокритий акредитив — це акредитив, оплата за яким при тимчасовій відсутності коштів на рахунку гарантується банком-емітентом за рахунок кредиту. Кожен акредитив призначений для розрахунків тільки з одним постачальником. Після відвантаження продукції бенефіціар подає необхідні документи, передбачені умовами акредитива, виконуючому банку. При дотриманні всіх умов договору проводиться виплата за акредитивом. Інколи умовою виплати грошей з акредитива може бути акцепт уповноваженої покупцем особи, яка засвідчує в банку постачальника зразок свого підпису.

Інкасо — вид банківської операції, який полягає в отриманні банком грошей за різними документами (векселями, чеками тощо) від імені своїх клієнтів і зарахуванні їх в установленому порядку на рахунок отримувача коштів. На практиці інкасо використовуються при розрахунках з іноземними контрагентами. Цей вид розрахунків більш прийнятний для покупця і не гарантує здійснення оплати постачальникові.

Зараз усе більшого поширення набувають розрахунки за допомогою *банківських платіжних карток (БПК)*. Такий вид розрахунків регулюється Положенням «Про порядок емісії платіжних карток і здійснення операцій з їх застосуванням», затвердженим постановою Правління НБУ № 479 від 24.09.1999 р. (далі — Положення № 479). Банківські платіжні картки можуть застосовуватися:

- для здійснення безготівкових розрахунків;
- для отримання готівки;
- для видачі зарплатні працівникам.

У перших двох випадках використовуються корпоративні банківські платіжні картки, які передбачають перерахування коштів на окремий банківський рахунок юридичної особи — картрахунок. Обов'язковою умовою при таких розрахунках є підписання між банком та клієнтом договору обслуговування (еквайрингу), а також членство банку в міжнародній платіжній системі. У договорі серед інших умов передбачається комісійна винагорода банку за обслуговування, яка встановлюється переважно у відсотках від суми кожної операції, здійсненої з використанням картки.

БПК може бути зручною у використанні під час відряджень як у межах України, так і за кордоном. Переваги користування БПК особливо проявляються при перетині кордону. Згідно з Інструкцією «Про переміщення валюти України, інвалюти, банківських металів, платіжних карток через митний кордон України», затвердженою постановою Правління НБУ № 283 від 12.07.2000 р., резиденти і нерезиденти можуть ввозити платіжні картки, емітовані банками України та іноземними банками і небанківськими установами, за умови усного декларування. Вивезення фізичними

особами-резидентами платіжних карток, емітованих іноземними банками, здійснюється на підставі індивідуальної ліцензії Національного банку на відкриття рахунка в іноземному банку, при обов'язковому зазначенні їх у митній декларації.

Підприємство може визначати осіб, які мають право використовувати корпоративні платіжні картки. У випадку якщо на один картрахунок видається декілька корпоративних карток, аналітичний облік ведеться в розрізі кожної картки.

Операції з платіжними картками оформлюються розрахунковими документами на паперових носіях і складаються за місцем здійснення операції. Такими розрахунковими документами є сліп, або квитанція торговельного терміналу (вони оформляються на спеціальних пристроях відповідно — механічний пристрій — імпринтер та електронний пристрій — платіжний термінал). Сліп (невелика квитанція) заповнюється в трьох примірниках (для клієнта, для банку та підприємства) і підтверджує здійснення операцій за картою, містить набір даних із цієї операції та відбиток реквізитів платіжної картки. Квитанція торговельного терміналу заповнюється у двох примірниках (перший — клієнту, другий — підприємству, банк отримує електронну копію сліпу).

Для оперативного ведення клієнтом своїх рахунків у банку та обміну технологічною інформацією клієнти можуть застосовувати програмно-технічний комплекс «клієнт банку — банк» (далі — система «клієнт — банк»). Суть її полягає в тому, що розпорядник коштів підприємства, не виходячи із офісу, може контролювати рух коштів на рахунку. Доручення клієнт передає банку у вигляді електронної форми встановленого зразка.

Банківська частина системи «клієнт — банк» забезпечує перевірку наведених електронних підписів, якими користується підприємство, на кожному розрахунковому документі в електронному вигляді клієнта та за платіжним файлом.

7.4.3. Синтетичний та аналітичний облік коштів на рахунках банків

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. за № 291, для обліку операцій на рахунках у банках використовується рахунок 31 «Рахунки в банках», який призначено для обліку наявності та руху грошових коштів, що перебувають на рахунках у банках і можуть бути використані для поточних операцій.

Рахунок 31 «Рахунки в банках» має такі субрахунки:

- 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
- 313 «Інші рахунки в національній валюті»;
- 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

За дебетом рахунка 31 «Рахунки в банках» відображається знаходження грошових коштів, за кредитом — їх використання.

Основою для запису господарських операцій на рахунку 31 «Рахунки в банках» є виписка з відповідного рахунка. Договорами між банками та клієнтами передбачається, що власникам рахунків банки видають виписки з відповідних рахунків та копії розрахункових документів. Виписки повинні перевірятися власниками рахунків на предмет відповідності проведених сум доданим до них документам. Виписка є основою для записів господарських операцій у журналі № 2 та відомості 2.

Аналітичний облік операцій на рахунку 31 «Рахунки в банках» здійснюються згідно з виписками банків. Банківська виписка — це документ, який замінює реєстр аналітичного обліку, тому обов'язково повинен містити такі реквізити: дату, номер, короткий зміст операції і суми за дебетом і кредитом, а також залишки коштів на початок і кінець звітного періоду.

Основні бухгалтерські записи з обліку операцій на поточному рахунку в національній валюті та інших рахунках у банках наведено в табл. 7.6 і 7.7.

Таблиця 7.6

**Кореспонденція рахунків обліку операцій на поточному рахунку
в національній валюті**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючий рахунок
За дебетом рахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті»		
1	Зараховано на поточний рахунок виручку, яку здано в банк через інкасатора	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»
2	Внесено на поточний рахунок з каси готівку	301 «Каса в національній валюті»
3	Одержано підприємством дивіденди від інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
5	Погашено довгострокову дебіторську заборгованість	18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»
6	Зараховано на поточний рахунок невикористану суму акредитива або залишок коштів на чековому рахунку	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»
7	Погашено заборгованість за короткостроковим векселем	341 «Короткострокові векселі одержані в національній валюті»
8	Надійшли кошти від покупців та замовників	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
9	Повернено постачальником раніше виданий йому аванс	371 «Розрахунки за виданими авансами»
10	Отримано нараховані дивіденди, відсотки	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»
11	Погашено суму пред'явленої претензії	374 «Розрахунки за претензіями»
12	Надійшли кошти на рахунок по відшкодуванню завданих збитків матеріально-відповідальними особами	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»
13	Повернено поворотну фінансову допомогу	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
14	Отримано на поточний рахунок пайові внески членів господарського товариства	41 «Пайовий капітал»
15	Надішли кошти в частині вартості проданих акцій підприємства на суму перевищення вартості продажу над номінальною вартістю	421 «Емісійний дохід»
16	Надішли кошти на рахунок підприємства, одержані від продажу вилучених акцій (часток, паїв)	45 «Вилучений капітал»

17	Погашено заборгованість за внесками до статутного капіталу учасників (власників) підприємства шляхом перерахування коштів на рахунок банку	46 «Неоплачений капітал»
18	Надійшли кошти цільового призначення	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
19	Отримано кошти на суму номінальної вартості проданих облігацій	521 «Зобов'язання за облігаціями»
20	Отримано премію від проданих облігацій	522 «Премія за випущеними облігаціями»
21	Отримано довгострокову фінансову допомогу	55 «Інші довгострокові зобов'язання»
22	Зараховано короткострокові, довгострокові кредити банку на поточний рахунок	501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті», 601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»
23	Повернено грошові кошти постачальниками	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
24	Повернено з бюджету зайво сплачені суми податків та обов'язкових платежів	64 «Розрахунки за податками й платежами»
25	Одержано страхове відшкодування за загибле внаслідок стихійного лиха майно	655 «Розрахунки за страхуванням майна»
26	Надійшов від покупців аванс	681 «Розрахунки за авансами одержаними»
27	Отримано кошти від дочірнього підприємства	682 «Внутрішні розрахунки»
28	Надійшли кошти від відокремленого підрозділу, виділеного на окремий баланс	683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»
29	Одержано сплачену наперед орендарем орендну плату	69 «Доходи майбутніх періодів»
30	Одержано виручку від реалізації товарів	702 «Доходи від реалізації товарів»
31	Одержано кошти від реалізації іноземної валюти	711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»
32	Одержано кошти від реалізації виробничих запасів, інших оборотних активів	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
33	Одержано пені, штрафи, неустойки за порушення умов договорів, які визнанні боржниками або за рішеннями судів	715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»
34	Одержано підприємством безповоротну фінансову допомогу	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»
35	Нараховано відсотки за зберігання грошей у банку	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
36	Отримано дивіденди від інших підприємств, що не є дочірніми чи спільними	731 «Дивіденди одержані»
37	Одержано підприємством кошти від реалізації фінансових інвестицій	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
38	Одержано виручку від реалізації необоротних активів або майнового комплексу	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Продовження табл. 7.6

39	Одержано кошти в рахунок погашення збитків від надзвичайних подій	751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій»
За кредитом рахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті»		
40	Придбано фінансові інвестиції	14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції»
41	Оприбутковано готівкові кошти з поточного рахунка в касу	301 «Каса в національній валюті»
42	Перераховано кошти на чековий рахунок, відкритий акредитив	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»
43	Повернуто покупцям кошти за недопоставлені товари або невиконані роботи	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
44	Сплачено аванс постачальників, підрядників	371 «Розрахунки за виданими авансами»
45	Перераховано поворотну фінансову допомогу	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
46	Здійснено передплату періодичних видань, придбано торговий патент, сплачено наперед орендну плату	39 «Витрати майбутніх періодів»
47	Повернуто пайові внески пайовикам	41 «Пайовий капітал»
48	Перераховано кошти на оплату власних акцій, що викуповуються в акціонерів	45 «Вилучений капітал»
49	Використано кошти на оплату гарантійних ремонтів	473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»
50	Повернуто невикористані кошти цільового фінансування	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
51	Погашено довгострокову, короткострокову позику	50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики»
52	Погашено довгостроковий, короткостроковий вексель	511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті», 621 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті»
53	Погашено заборгованість власникам облігацій	521 «Зобов'язання за облігаціями»
54	Перераховано кошти в погашення заборгованості з фінансової оренди	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»
55	Повернуто поворотну довгострокову фінансову допомогу	55 «Інші довгострокові зобов'язання»
56	Погашено прострочену позику	605 «Прострочені позики в національній валюті»
57	Погашено поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»
58	Перераховано кошти постачальниками, підрядниками	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
59	Сплачено податки, обов'язкові платежі	641 «Розрахунки за податками», 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»

Продовження табл. 7.6

60	Сплачено внески до фондів загальнодержавного соціального страхування	65 «Розрахунки за страхування»
61	Сплачено страхові внески по страхуванню майна	655 «За страхуванням майна»
62	Перераховано дивіденди	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
63	Перераховано заробітну плату на карткові рахунки працівників	661 «Розрахунки за заробітною платою»
64	Здійснено виплати засновникам та учасникам за користування майном	672 «Розрахунки за іншими виплатами»
65	Повернуто раніше отриманий аванс від покупців	681 «Розрахунки за авансами одержаними»
66	Перераховано кошти дочірньому підприємству	682 «Внутрішні розрахунки»
67	Перераховано кошти відокремленому підрозділу, виділеному на окремий баланс	683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»
68	Перераховано кошти іншим кредиторам	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
69	Оплачено витрати, пов'язані з обслуговуванням окремих структурних виробничих підрозділів підприємства, пов'язані з управлінням виробництвом	91 «Загальновиробничі витрати»
70	Оплачено витрати, пов'язані зі збутом продукції	93 «Витрати на збут»
71	Оплачено витрати, пов'язані з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів	952 «Інші фінансові витрати»
72	Оплачено витрати, пов'язані з ліквідацією наслідків надзвичайних подій	99 «Надзвичайні витрати»

Таблиця 7.7

Кореспонденція рахунків обліку грошових коштів на інших рахунках у банках

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Розрахунки акредитивами			
1	Відкрито акредитив за рахунок коштів поточного рахунка: – в національній валюті – в іноземній валюті	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті» 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»
2	Відкрито акредитив за рахунок кредитів банків	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»	501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті», 601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»

Продовження табл. 7.7

3	Нараховано комісійну винагороду банку за здійснення акредитивної форми розрахунків	92 «Адміністративні витрати»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
4	Сплачено комісійну винагороду банку	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
5	Оплачено коштами акредитива борг постачальникам	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»
6	Повернуто на поточний рахунок невикористану суму акредитива: – в національній валюті – в іноземній валюті	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»
7	Погашено позику за рахунок невикористаного акредитива	501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті», 601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»
Розрахунки чеками			
1	Відкрито чековий рахунок за рахунок коштів поточного рахунка: – в національній валюті – в іноземній валюті	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті» 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»
2	Відкрито чековий рахунок за рахунок короткострокової позики банку	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»
4	Оплачено чеками постачальникам за ТМЦ, підрядникам за виконані роботи	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»
6	Повернуто невикористану суму з чекового рахунка: – в національній валюті – в іноземній валюті	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»
Облік корпоративних карток			
1	Сплачено вартість виготовленої картки	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
2	Відображено у витратах відкриття рахунка (видано картки співробітникам)	92 «Адміністративні витрати»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Продовження табл. 7.7

3	Перераховано гроші з поточного рахунка на картковий рахунок	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
4	Отримані співробітником гроші за допомогою банкомата	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»
5	Використано гроші на придбання матеріальних цінностей за безготівковим розрахунком через торговий термінал	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»
6	Оприбутковано матеріальні цінності	20 «Виробничі запаси», 22 «МШП»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
7	Залишок грошей повернуто в касу	301 «Каса в національній валюті»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
8	З карткового рахунка підприємства знято гроші за послуги банку	92 «Адміністративні витрати»	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»
9	Закрито картрахунок і перераховано на поточний рахунок залишок невикористаних коштів	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

7.5. Особливості обліку операцій на поточних рахунках в іноземній валюті

Щоб здійснити поточні операції для проведення розрахунків у межах України в безготівковій іноземній валюті, суб'єкти господарювання відкривають поточні валютні рахунки. Їх відкривають для зарахування, використання і погашення заборгованості в іноземній валюті.

Порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті регламентується Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.1994 р. за № 185/94 та П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Види операцій на поточних рахунках в іноземній валюті наведено в табл. 7.8.

Деякі надходження в іноземній валюті на користь резидентів зараховують спочатку на розподільчий банківський рахунок, який призначений для попереднього зарахування коштів в іноземній валюті резиденту. До таких надходжень належать:

- суми нерезидентів за зовнішньоекономічними контрактами;
- суми у вигляді позик, фінансової допомоги, повернутих нерезидентами з будь-яких причин.

На поточні рахунки зараховуються кошти:

- придбані за дорученням власника рахунка уповноваженим банком;
- перераховані з кредитного рахунка як кредит відповідно до кредитної угоди;
- відсотки, нараховані на залишок коштів на власних поточних і депозитних рахунках;
- суми, перераховані з власного депозитного рахунка.

Види розрахунків та поточних операцій в іноземній валюті

№ з/п	Види розрахунків
1	<p>Торговельні операції за такими розрахунками:</p> <ul style="list-style-type: none"> – між юридичними особами – резидентами та нерезидентами, що здійснюються відповідно зовнішньоекономічної діяльності; – між юридичними особами (резидентами) України, що здійснюються за наявністю ліцензії НБУ; – між юридичними особами (нерезидентами) та резидентами через юридичних осіб; – резидентів (посередників), що здійснюються відповідно до законодавства України згідно з договорами.
2	<p>Неторговельні поточні операції в іноземній валюті:</p> <ul style="list-style-type: none"> – здійснення переказів заробітної плати, стипендій, пенсій, державної допомоги, благодійної допомоги, виплат і компенсацій, виплат з відшкодування шкоди робітникам, що пов'язані з виконанням ними трудових обов'язків; – здійснення обмінних операцій з іноземною валютою; – виплати готівкової іноземної валюти за платіжними картками; – купівля платіжних документів в іноземній валюті; – виплати відповідно рішень, вироків, постанов судових, слідчих органів; – платежі, пов'язані зі смертю громадян та судовими витратами, із слідчими та нотаріальними діями, а також їх відшкодуванням; – сплата державного мита, податків, зборів та інших обов'язкових платежів, пов'язаних із виконанням вищевказаних дій і розглядом судових справ; – оплата зборів, мита і дій, пов'язаних з охороною прав на об'єкти інтелектуальної власності; – оплата витрат на лікування громадян у медично-профілактичних закладах іншої держави; – оплата навчання в навчальних закладах, стажування в закладах іншої держави; – оплата участі в міжнародних конгресах, симпозіумах, семінарах, конференціях, а також виставках, ярмарках, за винятком витрат на капіталовкладення та інших матеріальних витрат; – оплата витрат, пов'язаних з відрядженням за кордон; – оплата витрат на придбання літератури передплатних видань, що видаються за кордоном

Продаж за дорученням клієнта його власних коштів в іноземній валюті уповноважений банк зобов'язаний здійснювати не пізніше ніж за п'ять банківських днів після дня списання цих коштів з поточного рахунка клієнта.

На поточний рахунок має бути зарахований гривневий еквівалент проданої на Міжбанківському валютному ринку України іноземної валюти не пізніше, ніж за два банківських дні після зарахування суми в гривнях на кореспондентський рахунок в уповноваженому банку. Іноземна валюта, придбана на Міжбанківському валютному ринку України, має бути використана резидентом не пізніше, ніж за 5 робочих днів після дня її зарахування на поточний рахунок, на потреби, зазначені в заяві про купівлю іноземної валюти. При цьому в заяві покупцем іноземної валюти має бути зазначено, що він доручає уповноваженому банку, якщо придбана іноземна валюта на буде перерахована ним у термін за призначенням, продати її на Міжбанківському валютному ринку України.

Для здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємство повинне відкрити валютний рахунок і зареєструватися як суб'єкт ЗЕД (зовнішньоекономічної діяльності).

Взаємні відносини суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їхніх іноземних контрагентів оформлюються зовнішньоекономічними договорами (контрактами) у письмовій формі.

На всі товари, які переміщуються через митний кордон України, оформлюється вантажна митна декларація (ВМД), в якій суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності повідомляє органам митного контролю необхідні відомості про вантаж. Разом із ВМД підприємства подають декларацію митної вартості (ф. ДМВ-2) при переміщенні через митний кордон України товарів, що підлягають оподаткуванню податками і зборами (обов'язковими платежами), за угодою (договором, контрактом), вартість якої перевищує еквівалент 5000 євро.

Під час митного оформлення товарів на митниці отримувач вантажу пред'являє його до митного огляду та подає до митниці такі документи: вантажну митну декларацію (ВМД); документи, що підтверджують сплату встановлених законодавством платежів; договір (контракт); дозволи інших органів, встановлені законодавством; товаросупровідні документи; довідку про декларування валютних цінностей за межами України; інші документи.

Умови платежів регламентуються постановами КМУ і НБУ від 21.06.1995 р. за № 444 «Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів)» і «Типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів)», якими передбачаються розрахунки в іноземній валюті».

Наприклад, у постачальника-нерезидента підприємство придбало товар. Інвойс (рахунок-фактура) оформлений у євро і містить вартісну оцінку поставленого товару та вимогу до його оплати постачальнику-нерезиденту. Фактурна вартість є базою для визначення митної вартості. При здійсненні розрахунку, фактурну вартість, що зазначена в євро, перераховують у гривні за курсом НБУ, що діяв на дату митного оформлення. На підставі захисних валютних застережень підприємство має право розрахуватися з нерезидентом в іншій іноземній валюті (доларах США), якщо це передбачено зовнішньоекономічним договором (контрактом). Розрахунки за експортно-імпортними операціями проводяться протягом 180 днів. Виручка резидентів у іноземній валюті підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках у терміни виплати заборгованостей, зазначені в контрактах, але не пізніше 180 календарних днів від дати митного оформлення (витяги вивізної вантажної митної декларації) продукції, яка експортується, а в разі експорту робіт (послуг), прав інтелектуальної власності — з моменту підписання акта, що засвідчує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності.

У разі перевищення зазначеного терміну операція потребує індивідуальної ліцензії Національного банку України.

Для первинного обліку операцій, пов'язаних із рухом валютних коштів, застосовуються ті самі банківські і касові документи, що й при застосуванні національної валюти (прибутковий та видатковий касові ордери, грошовий чек, вимоги-доручення тощо).

У первинних документах вартісні показники відображаються в чисельнику в іноземній валюті, а в знаменнику вказують еквівалент у гривнях за курсом НБУ на дату здійснення операцій.

Окремі документи мають типову форму. Постановою Правління НБУ від 05.03.2003 р. за № 82 затверджено «Положення про оформлення і надання клієнтом платіжних доручень в іноземній валюті, заяв про купівлю чи продаж іноземної валюти в уповноважені банки та інші фінансові установи». Цим Положенням визначається порядок оформлення і надання підприємствами документів в іноземній валюті (меморіальний валютний ордер, заява про купівлю іноземної валюти, заява про продаж іноземної валюти).

З метою переведення коштів в іноземній валюті використовують підприємства платіжні доручення в іноземній валюті. У цьому документі заповнюються всі реквізити латинськими літерами. Сума іноземної валюти, вказана прописом, заповнюється українською мовою. Допускається використання англійських аналогів назв текстових елементів бланків, але тільки разом з їхніми українськими назвами. Платіжні доручення та заяви про купівлю чи продаж іноземної валюти виписується у двох примірниках. Заява про купівлю іноземної валюти приймається уповноваженим банком до виконання протягом 90 днів від дня її оформлення, заява про продаж іноземної валюти — протягом 30 днів.

Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземній валюті визначаються П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Операції в іноземній валюті під час первинного визнання відображаються у валютній звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операцій (дата визнання активів зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

У результаті зміни курсів валют у період між датою здійснення господарських операцій і датою розрахунків за зобов'язаннями, які випливають із цих операцій, виникають курсові різниці, які визначаються як різниця між оцінкою валютних активів і пасивів на дату реєстрації їх у бухгалтерському обліку або на дату складання бухгалтерського балансу за попередній звітний період на дату фактичного здійснення розрахунку (надходження, сплати коштів), або на дату складання бухгалтерського балансу за звітний період за курсом НБУ.

Розрізняють операційну і неопераційну курсову різницю. Операційна курсова різниця виникає в процесі проведення операцій, що пов'язані зі здійсненням основної діяльності, неопераційна — під час придбання та реалізації необоротних активів, отримання та погашення позик тощо. Курсові різниці відображаються у складі операційних витрат на субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці» або в складі операційних доходів — на субрахунку 714 — «Дохід від операційної курсової різниці». Для обліку неопераційних курсових різниць використовуються субрахунки 974 «Втрати від неопераційної курсової різниці» та 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці».

До монетарних статей відносять статті балансу стосовно грошових коштів та їх еквівалентів, а також активів, зобов'язань, які будуть одержані або оплачені у фіксованій сумі (наприклад відвантаження готової продукції, а потім оплата, одержання товарів за імпортом, а потім оплата).

Грошові кошти, їх еквіваленти, а також дебіторська і кредиторська заборгованість, яка погашатиметься грошима (їх еквівалентами), вважаються монетарними статтями. Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення розрахунків та на дату складання балансу. На кожну

дату балансу монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату складання балансу.

До немонетарних статей балансу відносять статті активів і зобов'язань, погашення яких буде проведено у формі, відмінній від грошової (одержання авансу, а потім відвантаження товарів). До останніх відносять заборгованості, що виникли за бартерними зовнішньоекономічними договорами.

Виходячи з того, що грошові кошти в іноземній валюті належать до монетарних статей балансу, їхній облік та переоцінка здійснюється з використанням валютного курсу на дату балансу. Для перерахунку ж доходів, витрат і руху грошових коштів за кожний місяць можна застосовувати середньозважений валютний курс за місяць. Він визначається результатом ділення суми добутків величин курсів НБУ та кількості днів їх дій у звітному місяці на кількість календарних днів у даному місяці.

Синтетичний облік операцій за розрахунками в іноземній валюті розглянемо на прикладі.

Приклад 7.1. Фірма «Ятрань» відвантажила на експорт горілчані вироби на суму \$100 000. Курс долара на дату оформлення ВМД — 5,10 грн за \$1. Нерезидент перерахував грошові кошти в повному обсязі в цьому звітному періоді. Курс долара на день погашення дебіторської заборгованості — 5,20 грн за \$1. собівартість горілчаних виробів 42 000 грн. Сума митних зборів — 2000 грн.

Кореспонденцію рахунків обліку господарських операцій наведено в табл. 7.9.

Таблиця 7.9

**Кореспонденція рахунків обліку господарських операцій
з відвантаження горілчаних виробів нерезиденту**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Відвантажено горілчані вироби нерезиденту і відображено дохід (\$100 000 × 5,10)	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	\$100 000 510 000
2	Нараховано митні платежі	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	2000
3	Сплачено митні платежі	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2000
4	Списано на реалізацію собівартість горілчаних виробів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	28 «Товари»	420 000
5	Списано на фінансовий результат: – собівартість горілчаних виробів – митні збори – доходи від реалізації	791 «Результат операційної діяльності» 791 «Результат операційної діяльності» 702 «Дохід від реалізації товарів»	902 «Собівартість реалізованих товарів» 93 «Витрати на збут» 791 «Результат операційної діяльності»	420 000 2000 510 000
6	Надійшли кошти від іноземного покупця (\$100000 × 5,20)	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	\$100 000 520 000

Продовження табл. 7.9

7	Відображено курсову різницю при погашенні заборгованості \$100000 × (5,20 – 5,10)	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	10 000
8	Списано дохід від курсової різниці	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	791 «Результат операційної діяльності»	10 000

Приклад 7.2. Фірма «Ятрань» експортувала горілчані вироби на суму \$100 000. Курс долара на дату оформлення ВМД – 5,20 грн за \$1. Заборгованість залишилася непогашеною на кінець звітного кварталу, курс НБУ на останній робочий день – 5,00 грн за \$1.

Розглянемо господарські операції з відвантаження товарів нерезиденту в табл. 7.10.

Таблиця 7.10

Кореспонденція рахунків обліку господарських операцій з відвантаження товарів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано митні платежі	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	2000
2	Сплачено митні платежі	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2000
3	Відображено дохід від відвантаження горілчаних виробів (\$100000 × 5,20) грн	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	\$100 000 520 000
4	Списано собівартість реалізованих горілчаних виробів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	28 «Товари»	420 000
5	Списано на фінансовий результат: – собівартість горілчаних виробів – митні збори – доходи від реалізації горілчаних виробів	791 «Результат операційної діяльності» 791 «Результат операційної діяльності» 702 «Дохід від реалізації товарів»	902 Собівартість реалізованих товарів» 93 «Витрати на збут» 791 «Результат операційної діяльності»	420 000 2000 520 000
6	Нараховано курсову різницю на кінець звітного періоду (кварталу) \$100000 × (5,20 – 5,00)	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	20 000
7	Списано курсову різницю на фінансовий результат	791 «Результат операційної діяльності»	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	20 000

Приклад 7.3. Фірма «Ятрань» одержала аванс від нерезидента в рахунок поставки горілчаних виробів у сумі \$100 000. Курс НБУ на дату одержання авансу – 5,10 грн за \$1. Курс НБУ

на дату балансу (останній робочий день) – 5,20 грн за \$1. У наступному звітному періоді горілчані вироби було відвантажено нерезиденту. Курс НБУ на дату оформлення ВМД – 5,25 грн за \$1.

Кореспонденцію рахунків обліку операцій наведено в табл. 7.11.

Таблиця 7.11

**Кореспонденція рахунків обліку господарських операцій
з одержання передплати в іноземній валюті від нерезидента**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		дебет	кредит	
1	Одержано аванс від нерезидента (\$100000 × 5,10) грн	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	\$100 000 510000
2	Здійснено відвантаження горілчаних виробів нерезиденту (\$100000 × 5,20) грн	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	702 «Дохід від реалізації товарів»	\$100 000 510 000
3	Списано собівартість горілчаних виробів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	28 «Товари»	420 000
4	Нараховано митні платежі	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	2000
5	Оплачено митні платежі	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2000
6	Списано на фінансовий результат: – собівартість горілчаних виробів – митні збори – доходи від реалізації горілчаних виробів	791 «Результат операційної діяльності» 791 «Результат операційної діяльності» 702 «Дохід від реалізації товарів»	902 «Собівартість реалізованих товарів» 93 «Витрати на збут» 791 «Результат операційної діяльності»	420 000 2000 510 000

Приклад 7.4. Фірма «Ятрань» одержала запасні частини від нерезидента на суму \$100000. Курс НБУ на дату оформлення ВМД – 5,15 грн за \$1. Сума митних платежів 3000 грн, імпорتنний ПДВ. На кінець звітного кварталу заборгованість залишалася непогашеною. Курс НБУ на останній робочий день – 5,00 грн.

Кореспонденцію рахунків обліку операцій з одержання запасних частин представлено в табл. 7.12.

Таблиця 7.12

**Кореспонденція рахунків обліку господарських операцій
з одержання запасних частин**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано митні платежі	207 «Запасні частини»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	3000

Продовження табл. 7.12

2	Сплачено митні платежі	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	3000
3	Сплачено ПДВ при імпорті і відображено податковий кредит. Нараховано суму ПДВ при сплаті митних платежів	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	103 600
		643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»	103 600
4	Отримано запасні частини від іноземного постачальника	207 «Запасні частини»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	<u>\$100 000</u> 515 000
5	Відображено курсову різницю $\$100000 \times (5,15 - 5,00)$	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	15 000
6	Списано на фінансовий результат	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	791 «Результат операційної діяльності»	15 000

Приклад 7.5. Фірма «Ятрань» перерахувала передплату нерезиденту за товар \$100 000. Курс НБУ на день перерахування – 5,10 грн за \$1. Через деякий час фірма імпортувала запасні частини на суму \$100 000. Курс НБУ на дату оформлення ВМД – 5,0 грн за \$1, мито – 7000 грн, митний збір – 2000 грн. ПДВ на імпорт – 101 400 ($100000 \times 5,0 + 7000$) \times 20%.

Кореспонденцію рахунків обліку операцій наведено в табл. 7.13.

Таблиця 7.13

Кореспонденція рахунків обліку господарських операцій з імпорту запасних частин

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Перераховано валюту нерезиденту	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	<u>\$100 000</u> 510 000
		207 «Запасні частини»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	9000
3	Оплачено митні платежі	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	9000
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	101 400
5	Списано ПДВ при імпорті	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»	101 400
6	Одержано запасні частини від імпортного постачальника	207 «Запасні частини»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	<u>\$100 000</u> 510 000

Іноземна валюта купується на Міжбанківському валютному ринку України. З цією метою до банку потрібно подати такі документи:

- заяву про купівлю іноземної валюти;
- зовнішньоекономічний договір;
- ВМД, якщо товар ввезено на територію України;
- акт виконаних робіт;
- документи, передбачені при даній формі покупки (акредитив, інкасо);
- довідку з ДПА, що підтверджує реєстрацію платника податків. Вона подається банку при придбанні іноземної валюти за гривні за зовнішньоекономічним договором, сума якого перевищує 10 000 доларів.

На документах після придбання іноземної валюти ставиться відмітка уповноваженого банку про дату купівлі валюти, її суму. Документи підписуються працівником валютного відділу, оформлюються відтиском його особистого штампю чи печатки банку.

Приклад 7.6. Підприємству для здійснення розрахунків за товар, що надійшов, необхідно придбати \$30 000. Комерційний курс купівлі валюти на МВРУ становить 5,33 грн за \$1. Валютний курс НБУ на момент зарахування іноземної валюти на поточний рахунок — 5,00 грн за \$1. Комісійна винагорода банку за здійснення купівлі валюти (1%) — 1599 грн ($\$30\,000 \times 5,33 \text{ грн} \times 1\%$). Для придбання зазначеної суми валюти підприємство перераховує банку 161 499 грн ($\$30\,000 \times 5,33 \text{ грн} + 1599 \text{ грн}$). Сума внеску до Пенсійного фонду становить 1,5% від вартості придбаної валюти, тобто 2398,00 грн ($\$30\,000 \times 5,33 \text{ грн} \times 1,5\%$).

Кореспонденція рахунків обліку наведена в табл. 7.14.

Таблиця 7.14

**Кореспонденція рахунків обліку господарських операцій
з придбання іноземної валюти**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		дебет	кредит	
1	Перераховано грошові кошти на придбання валюти	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	161 499
2	Перераховано грошові кошти на сплату внеску до Пенсійного фонду (1,5%)	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2398
3	Зараховано на валютний рахунок іноземну валюту (курс 5,00 грн. за \$1)	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	<u>\$30 000</u> 150 000
4	Відображено у складі витрат суму внеску до Пенсійного фонду	92 «Адміністративні витрати»	651 «За пенсійним забезпеченням»	2398
5	Відображено перераховану банком суму внеску до Пенсійного фонду	651 «За пенсійним забезпеченням»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	2398
6	Відображено у складі витрат суму комісійної винагороди банку за купівлю іноземної валюти	92 «Адміністративні витрати»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	1599

Продовження табл. 7.14

7	Відображено у складі витрат різницю між вартістю валюти, придбаної за курсом МВРУ, та вартістю валюти, розрахованої за валютним курсом на момент зарахування валюти на поточний рахунок	791 «Результат операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»	3997
---	---	--	------------------------------	------

Підприємства також здійснюють операції з продажу валюти.

Розглянемо господарські операції з продажу іноземної валюти на прикладі.

Приклад 7.7. Підприємство продає \$20 000. Курс продажу валюти на МВРУ становить 5,29 грн за \$1. Валютний курс НБУ на дату списання валюти з валютного рахунка 5,25 грн за \$1, на дату продажу валюти – 5,26 грн за \$1. Гривневий еквівалент списаної з валютного рахунка іноземної валюти – 105 000 грн. ($\$20\,000 \times 5,25$ грн.).

Сума продажу – 105 800 грн ($\$20\,000 \times 5,29$ грн). Комісійна винагорода банку за продаж валюти (2%) – 2116 грн ($\$20\,000 \times 5,29$ грн $\times 2\%$). Сума гривень, одержана за продану валюту, зараховується на поточний рахунок з вирахуванням комісійної винагороди банку в сумі 103 684 грн. ($\$20\,000 \times 5,29$ грн – 2116 грн).

Кореспонденцію рахунків обліку вказаних господарських операцій наведено в табл. 7.15.

Таблиця 7.15

Кореспонденція рахунків обліку господарських операцій з продажу іноземної валюти

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Списано з валютного рахунку іноземну валюту для продажу	334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	<u>\$20 000</u> 105 000
2	Зараховано на поточний рахунок суму в гривнях, одержану від продажу іноземної валюти за вирахуванням комісійної винагороди банку	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»	103 684
3	Нараховано курсову різницю	334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	200
4	Нараховано суму комісійної винагороди банку	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»	2116
5	Відображено у складі витрат суму комісійної винагороди банку	942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	2116
6	Списано собівартість проданої валюти ($\$20\,000 \times 5,26$ грн).	942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»	334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»	105 200

Продовження табл. 7.15

7	Списано на фінансовий результат: – дохід від реалізації іноземної валюти – собівартість проданої валюти – дохід від операційної курсової різниці	711 «Дохід від реалізації іноземної валюти» 791 «Результат операційної діяльності» 714 «Дохід від операційної курсової різниці»	791 «Результат операційної діяльності» 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти» 791 «Результат операційної діяльності»	105 800 107 316 200
---	---	---	--	-------------------------------

7.6. Облік інших коштів

Бухгалтерський облік інших грошових коштів здійснюють на активному рахунку № 33 «Інші кошти». На цьому рахунку здійснюється узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів, що містяться в касі підприємства, та коштів у дорозі.

Рахунок 33 «Інші кошти» має субрахунки:

331 «Грошові документи в національній валюті»;

332 «Грошові документи в іноземній валюті»;

333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;

334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті».

До інших грошових коштів, що містяться в касі підприємства, відносять: поштові марки, оплачені проїзні документи та путівки до санаторіїв, будинків відпочинку, талони на харчування в підприємствах громадського харчування, марки державного мита, векселі, облігації тощо.

Аналітичний облік документів ведеться за їхніми видами.

До грошових коштів у дорозі належить виручка за реалізовану продукцію, внесена до кас банків, ощадних кас, чи здана інкасатором для подальшого зарахування її на поточний рахунок. Аналітичний облік грошових коштів у дорозі ведеться теж за їхніми видами.

Абонементні квитки — це спеціальні документи на проїзд у громадському транспорті із зазначенням виду, категорії, календарного періоду його використання. Їх можна купити за готівку або за безготівковим розрахунком. Щоб отримати абонементні квитки, виписують у бухгалтерії платіжне доручення про оплату їхньої вартості. Видача квитків здійснюється згідно з накладною. На дебеті рахунка 33 «Інші кошти» відображається надходження грошових документів.

У довільній формі на підприємстві ведуть книгу обліку руху проїзних квитків, у якій зазначають такі реквізити: прізвища працівників, які одержують проїзні квитки, дата їх видачі чи повернення, підписи працівників, номер маршрутного листа з відображення мети виробничої поїздки, пункт призначення, маршрут пересування. По закінченню терміну використання проїзних квитків їхню вартість відносять на витрати операційної діяльності. Підставою для відображення витрат є акт про списання проїзних квитків.

Кореспонденція рахунків обліку проїзних квитків представлена в табл. 7.16.

Таблиця 7.16

Кореспонденція рахунків обліку проїзних квитків

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оплачено вартість проїзних квитків	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
2	Одержано проїзні квитки	331 «Грошові документи в національній валюті»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
3	Видано з каси проїзні квитки працівникам	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	331 «Грошові документи в національній валюті»
4	Повернуто до каси проїзні квитки	331 «Грошові документи в національній валюті»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
5	По закінченню терміну їхньої дії віднесено на витрати вартість проїзних квитків	92 «Адміністративні витрати»	331 «Грошові документи в національній валюті»
6	Списано витрати на фінансовий результат	791 «Результат операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»

Путівки на санаторно-курортне лікування та відпочинок можна одержати у відповідних закладах охорони здоров'я на підставі укладених угод з ними або від Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Підприємство може передавати своїм працівникам придбані путівки за рахунок власних коштів. Мають місце випадки видачі путівок, коли їх вартість частково компенсується працівником, а частково погашається підприємством або працівник може повністю компенсувати вартість отриманої путівки. Путівка може надаватися працівнику безкоштовно на фінансування особистих потреб (як додаткове благо).

При наданні путівки підприємством-роботодавцем вартість безкоштовно отриманої путівки включається в оподаткований дохід працівника.

Законодавством передбачено звільнення від ПДВ тільки операцій з продажу путівок, які передбачені на санаторно-курортне лікування та відпочинок дітей у тих закладах, які входять до переліку, встановленого постановою КМУ від 05.08.1997 р. за № 835. Таким чином, у підприємства під час придбання інших путівок виникає податковий кредит з ПДВ, а в разі їх передачі своїм працівникам виникають податкові зобов'язання.

Суму зобов'язань з ПДВ визначають, виходячи з фактичної ціни операцій, але не нижче від ціни придбання путівки (без ПДВ).

Відображення операцій з придбання та видачі працівникам путівок придбаних за рахунок власних коштів, наведено в табл. 7.17.

Таблиця 7.17

Кореспонденція рахунків обліку путівок на санаторно-курортне лікування

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
Придбання путівок для працівників				
1	Перераховано за путівки кошти з поточного рахунка	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2400

Продовження табл. 7.17

2	Відображено розрахунки з податкового кредиту	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	400
3	Отримано путівку	331 «Грошові документи в національній валюті»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	2000
4	Відображено податковий кредит	644 «Податковий кредит»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	400
5	Видано кошти під звіт для придбання путівки	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	301 «Каса в національній валюті»	2400
6	Оприбутковано путівку через підзвітну особу	331 «Грошові документи в національній валюті»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	2000
7	Відображено розрахунки з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	400
Реалізація путівки, вартість якої повністю компенсується працівником				
1	Передано путівку працівникові	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	2400
2	Нараховано податкові зобов'язання	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	644 «Податковий кредит»	400
3	Отримано оплату за путівку від працівника	301 «Каса в національній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	2400
4	Списано собівартість путівки	949 «Інші витрати операційної діяльності»	331 «Грошові документи в національній валюті»	2000
5	Списано доходи від реалізації на фінансові результати			
	– доходи від реалізації	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	791 «Результат операційної діяльності»	2000
	– витрати	791 «Результат операційної діяльності»	949 «Інші витрати операційної діяльності»	2000
Видача путівки у вигляді заохочувальних та компенсаційних виплат				
1	Передано путівку працівнику	661 «Розрахунки за заробітною платою»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	2400
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	641 «Розрахунки за податками»	400
3	Списано собівартість путівки	949 «Інші витрати операційної діяльності»	331 «Грошові документи в національній валюті»	2000
4	Включено вартість путівки до складу витрат на оплату праці	91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	2400

Продовження табл. 7.17

5	Нараховані страхові внески на вартість путівки	91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»	65 «Розрахунки за страхуванням»	700
Видача путівки з частковою оплатою				
1	Перераховано передплату на придбання путівки	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2400
2	Відображено суму податкового кредиту	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	400
3	Одержано путівку	331 «Грошові документи в національній валюті»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	2000
4	Відображено суму ПДВ у вартості путівки	644 «Податковий кредит»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	400
5	Видано путівку працівнику	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	1200
6	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	641 «Розрахунки за податками»	200
7	Персоніфіковано дохід працівника на суму знижки	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	1200
8	Списано вартість путівки	949 «Інші витрати операційної діяльності»	331 «Грошові документи в національній валюті»	2000
9	Списується донарахована заохочувальна виплата на частину вартості путівки	92 «Адміністративні витрати»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	179,32
10	Нараховано податок з доходів	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	641 «Розрахунки за податками»	179,32
11	Отримано оплату від працівника	301 «Каса в національній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	1200
12	Списано на фінансові результати: – дохід від реалізації – витрати	719 «Інші доходи від операційної діяльності» 791 «Результат операційної діяльності»	791 «Результат операційної діяльності» 949 «Інші витрати операційної діяльності»	1000 2179,4
Видача путівки як додаткове благо				
1	Перераховано грошові кошти з поточного рахунка	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2400
2	Оприбутковано путівку	331 «Грошові документи в національній валюті»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	2400

Продовження табл. 7.17

3	Видано путівку працівникові	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	331 «Грошові документи в національній валюті»	2400
4	Нараховується заохочувальна виплата на вартість путівки	92 «Адміністративні витрати»	661 «Розрахунки із заробітної плати»	2824
5	Нараховуються внески до страхових фондів	92 «Адміністративні витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»	1016
6	Утримані внески до страхових фондів	661 «Розрахунки із заробітної плати»	65 «Розрахунки за страхуванням»	69
7	Утриманий податок з доходів фізичних осіб	661 «Розрахунки із заробітної плати»	641 «Розрахунки за податками»	413
8	Взаємозалік заборгованості	661 «Розрахунки із заробітної плати»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	2400

До грошових коштів у дорозі належать кошти, що перераховані для придбання іноземної валюти, та іноземна валюта призначена для продажу.

Кореспонденцію рахунків з надходження та вибуття інших коштів наведено в табл. 7.18.

Таблиця 7.18

Кореспонденція рахунків обліку господарських операцій з іншими коштами

Зміст господарських операцій	Кореспондуючий рахунок
За дебетом рахунку 33 «Інші кошти»	
Надійшли інші кошти в рахунок погашення довгострокової дебіторської заборгованості	18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»
Придбано поштові марки та інші документи за готівку	301 «Каса в національній валюті»
Перераховано з поточного рахунку суму з метою придбання грошових документів	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Отримані через підзвітних осіб проїзні документи	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
Зараховано виручку від реалізації продукції за готівку через підзвітних осіб, яку здано в Ощадний банк або касу поштових відділень	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
Придбано путівки до санаторіїв, будинків відпочинку тощо	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
За кредитом рахунку 33 «Інші кошти»	
Зараховано на поточний рахунок кошти, що перебували в дорозі	311 «Поточні рахунки у національній валюті»
Видані підзвітним особам грошові документи	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
Погашено позики банку за рахунок коштів, які на дату складання попереднього балансу перебували в дорозі	50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики»
Погашено кредиторську заборгованість за рахунок інших коштів	68 «Розрахунки за іншими операціями»

Продовження табл. 7.18

Віднесено на адміністративні витрати вартість використаних поштових марок та виданих грошових документів	92 «Адміністративні витрати»
Віднесено до витрат на збут вартість використаних поштових марок	93 «Витрати на збут»
Виявлено нестачу грошових документів	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»

Облік операцій за рахунком 33 «Інші кошти» ведеться в журналі № 1, відомості № 3.

7.7. Практичний блок

Контрольні запитання

1. Дайте визначення грошей.
2. Які рахунки використовуються для обліку грошових коштів у касі?
3. Які статті балансу визначають грошові кошти на поточному та валютному рахунках?
4. Що таке паперові гроші?
5. Що таке готівкові розрахунки?
6. Дайте визначення корпоративної картки.
7. Назвіть рахунки, які кореспондують з рахунком 31 «Рахунки в банках».
8. Назвіть функції грошей.
9. Назвіть документи, які підтверджують рух готівки в касі.
10. Які документи використовуються для забезпечення готівкових та безготівкових розрахунків?
11. Назвіть нормативні акти, які регулюють сферу грошового обігу.
12. Назвіть форми безготівкових розрахунків, які використовуються в Україні.
13. Як ведеться аналітичний облік грошових коштів?
14. Опишіть структуру первинного документа «Об'ява на внесок готівки в касу банку».
15. Дайте визначення курсової різниці.

Тести для самоконтролю

1. Повернення до каси підзвітних невикористаних сум в національній валюті відображаються такими бухгалтерськими записами:

- а) Дт 301 «Каса в національній валюті»
Кт 374 «Розрахунки за претензіями»;
- б) Дт 301 «Каса в національній валюті»
Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами»;
- в) Дт 374 «Розрахунки за претензіями»
Кт 301 «Каса в національній валюті»;
- г) Дт 372 «Розрахунки з підзвітними особами»
Кт 302 «Каса в іноземній валюті».

3. При складанні фінансових звітів та проведенні зовнішньоекономічної діяльності курсова різниця нараховується на:

- а) усі статті активу Балансу;
- б) усі активи та зобов'язання, які виникли як результат зовнішньоекономічної діяльності;

- в) усі статті пасиву Балансу;
- г) монетарні активи, зобов'язання.

4. Перевірка касової дисципліни здійснюється:

- а) органами Державної податкової адміністрації, Державної контрольно-ревізійної служби, фінансовими органами та установами банків;
- б) органами Державної податкової адміністрації, депутатами місцевих Рад, установами банків, Міністерством фінансів України.

5. Одержання готівки в касі підприємства з каси банку для виплати заробітної плати здійснюється за:

- а) грошовим чеком;
- б) видатковим касовим ордером;
- в) прибутковим касовим ордером;
- г) об'явою на внесення готівки.

6. Отримані грошові кошти від покуців у погашення заборгованості за товари, роботи і послуги (в національній валюті) відображаються проведенням:

- а) Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- б) Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;
- в) Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;
- г) Дт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

7. Перераховані уповноваженому банку валютні кошти для продажу відображаються проведенням:

- а) Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»
Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- б) Дт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»
Кт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
- в) Дт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»
Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- г) Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»
Кт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

8. Нараховану комісійну винагороду банк відображає проведенням:

- а) Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності»
Кт 377 «Розрахунки з іншими кредиторами»;
- б) Дт 377 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Кт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
- в) Дт 377 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Кт 949 «Інші витрати операційної діяльності»;
- г) Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Кт 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти».

Практичні вправи для самостійної роботи

Вправа 1

За станом на 25.07.2008 р., фірма «Ятрань» має залишки за субрахунками:

312 «Поточний рахунок в іноземній валюті» — 5000 грн (1000 дол. США за курсом НБУ — 5.0 грн за 1\$).

632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» — 4150 грн (830 дол. США за курсом НБУ — 5.0 грн за 1\$).

28.07.2008 р. курс НБУ змінився і дорівнює 5.10 грн за 1\$. Покажіть залишки коштів на субрахунках 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та 362 «Розрахунки з іноземними постачальниками» за поточним курсом НБУ на дату складення квартальної звітності (курси валют умовні).

Вправа 2

Для розрахунків з іноземним постачальником фірма повинна придбати валюту — 4000 дол. США. Фірма перерахувала банку 22 400 грн. Курс долара на дату перерахування становить 5.10 грн за 1\$. Комісійна винагорода банку та біржі — 50 грн. Курс НБУ на дату зарахування валюти становить 5.10 грн. за 1\$; ринковий курс купівлі валюти 5.15 грн за 1\$. Покажіть операції на рахунках бухгалтерського обліку (курси валют умовні).

Вправа 3

26.07.2008 р. фірма «Ятрань» отримала кошти в національній валюті за реалізовані товарно-матеріальні цінності в розмірі 6000 дол. США. Курс НБУ на цей день становив 5.0 грн за 1\$. 50% виручки (3000 дол. США) підлягає обов'язковому продажу, а інша частина зраховується на поточний валютний рахунок. Покажіть операції на рахунках бухгалтерського обліку (курси валют умовні).

Вправа 4

1. Сальдо за статтями Балансу на початок звітного періоду (табл. 1).

Таблиця 1

Сальдо за статтями Балансу на початок звітного періоду

Назва статті	Актив
Основні засоби	40 550
Виробничі запаси	4950
МШП	4100
Виробництво	2800
Готова продукція	2175
Каса	50
Рахунки в банках	5660
Розрахунки з різними дебіторами	150
Усього	60 435
Назва статті	Пасив
Розрахунки з постачальниками та підрядниками	1960
Розрахунки за податками і платежами	420
Розрахунки за страхування	180
Розрахунки за виплатами працівникам	4600
Нерозподілений прибуток	5350
Розрахунки з іншими кредиторами	260
Статутний капітал	43 215
Резервний капітал	1850
Короткострокові позики	2600
Усього	60 435

На підставі даних для виконання завдання відобразити всі операції на рахунках бухгалтерського обліку. Журнал господарських операцій подано в табл. 2 та 3.

Таблиця 2

Журнал господарських операцій, пов'язаних з рухом готівкових коштів

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн
Надійшла готівка в касу		
1	Повернуто готівкою довгострокову заборгованість	2000
2	Одержано готівку від покупців за раніше відвантажену продукцію	10 000
3	Одержано гроші від підзвітних осіб на погашення раніше виданої суми	1200
4	Здійснено внесок готівкою учасником споживчого товариства	1800
5	Повернуто зайво видану працівнику заробітну плату	200
6	Надійшла до каси виручка від продажу товарів у роздрібній торгівлі	6080
7	Одержано готівкою штрафи, пені, неустойки за невиконання договорів	560
8	Одержано готівкою дивіденди від інших підприємств	2100
9	Надійшла готівка з банку:	
	– на виплату заробітної плати	30 000
	– на господарські потреби та відрядження	2600
Виплачено готівку з каси		
10	Заробітна плата працівникам	28 900
11	Видано з каси працівнику на відшкодування перевитрат по підзвітним сумах	360
12	Видано гроші з каси на відрядження	2200
13	Оплачено витрати на монтаж та ремонт основних засобів	13 000
14	Видано безвідсоткову позику працівникові	1000
15	Проведено передплату за газети та журнали	980
16	Погашено готівкою довгострокові зобов'язання з оренди	2100
17	Погашено готівкою заборгованість перед постачальниками та підрядниками	5320
18	Виплачено дивіденди	1060

Таблиця 3

Журнал господарських операцій, пов'язаних з безготівковими розрахунками

№ з/п	Назва операції	Сума, грн
1	Надійшла виручка від покупців на поточний рахунок у національній валюті	26 000
2	Зараховано кошти з каси готівкою на поточний рахунок у національній валюті	1270
3	Надійшли суми на поточний рахунок у національній валюті за претензіями, що були пред'явлені раніше	6000
4	Оплачено послуги банку за відкриття рахунка	160

Продовження табл. 3

5	Одержано кошти на цільове фінансування будівництва із зовнішніх джерел	20 000
6	Повернуто з бюджету кошти	1120
7	Одержано короткострокову позику банку	3500
8	Отримано суми страхового відшкодування від страхової організації	1398
9	Депоновано кошти на акредитив	2120
10	Проведено передплату постачальнику	16 000
11	Використано суми цільового фінансування	12 000
12	Повернуто банку довгострокову позику	1000
13	Погашено довгострокову заборгованість перед орендодавцем з оренди	790
14	Погашено заборгованість перед постачальником	21 000
15	Погашено заборгованість перед бюджетом	3000
16	Сплачено збори до фондів державного соціального страхування	2400
17	Перераховано дивіденди учасникам товариства	1200
18	Здійснено розрахунки за транспортні послуги сторонній організації	630
19	Оплачено поштово-телеграфні витрати	1470

РОЗДІЛ 8.

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

Мета вивчення розділу: сформувати в студентів теоретичні знання та практичні навички щодо обліку довгострокових та поточних фінансових інвестицій.

Після вивчення розділу студенти повинні знати:

- порядок визнання фінансових інвестицій активами;
- класифікацію фінансових інвестицій за певними ознаками;
- методи оцінювання фінансових інвестицій;
- характеристику рахунків обліку фінансових інвестицій;
- методику обліку короткострокових та довгострокових фінансових інвестицій;
- схеми відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з придбання, погашення та реалізації довгострокових і поточних фінансових інвестицій.

Студенти повинні вміти:

- визначати первісну вартість фінансових інвестицій під час їхнього придбання;
- обліковувати інвестиції в асоційовані, дочірні та спільні підприємства;
- оцінювати фінансові інвестиції на дату балансу;
- відображати інформацію про фінансові інвестиції у звітності.

Основні терміни

Акція — цінний папір без установленого строку обігу, що засвідчує пайову участь у статутному капіталі акціонерного товариства, підтверджує членство в акціонерному товаристві та право на участь в управлінні ним, дає право його власникові на одержання частини прибутку у вигляді дивіденду, а також на участь у розподілі майна в разі ліквідації акціонерного товариства.

Амортизована собівартість фінансової інвестиції — це собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Депозитний (ощадний) сертифікат — письмове свідоцтво банку про депонування грошових коштів, яке засвідчує право вкладника на одержання після закінчення встановленого строку депозиту і відсотків по ньому.

Довгострокові фінансові інвестиції — активи, які утримує підприємство з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора строком більше ніж один рік.

Еквіваленти грошових коштів — це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, що вільно конвертуються в певні суми грошових коштів, які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Ефективна ставка відсотка — ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

Контрольні учасники — учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю.

Метод ефективної ставки відсотка — метод нарахування амортизації дисконту або премії, згідно з яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Облігація — борговий цінний папір, що засвідчує внесення його власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного папера в передбачений у ньому строк з виплатою фіксованого відсотка.

Поточні фінансові інвестиції — це інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можна вільно реалізувати в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

Ринкова вартість фінансової інвестиції — сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку.

Спільна діяльність — господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Спільний контроль — розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.

Суттєвий вплив — повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики. Свідченням суттєвого впливу, зокрема, можуть бути: володіння двадцятьма або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства; представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства; участь у прийнятті рішень; взаємообмін управлінським персоналом; забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією.

8.1. Поняття фінансових інвестицій, їхня класифікація

Під терміном «інвестиції» слід розуміти вкладення капіталу підприємства в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, щоб забезпечити його зростання в майбутньому.

По відношенню до підприємства інвестування може бути внутрішнім і зовнішнім. Так, усі ресурси, які має підприємство, — це його *внутрішні інвестиції*. До внутрішнього інвестування належать капітальні інвестиції, тобто вкладення коштів у придбання (створення, будівництво) об'єктів основних засобів та інших необоротних активів з метою розширення виробничих та невиробничих можливостей підприємства. Також внутрішнім інвестуванням є періодичне або безперервне вкладення коштів підприємства в господарський обіг, тобто в оборотні засоби. Усі ресурси підприємства, які вкладені в діяльність інших підприємств, є *зовнішніми інвестиціями*. Коли інвестор вкладає свої активи в інші підприємства, він перестає обліковувати їх серед ресурсів, призначених для внутрішніх потреб або експлуатації, і починає обліковувати їх як сукупність активів, об'єднаних назвою «інвестиції». Тобто з моменту інвестування вони вже не є для підприємства-інвестора його будівлями, спорудами, обладнаннями, грошовими коштами або запасами, а, залежно від своєї форми, являють собою акції, паї (частки), надані позики.

Зовнішні інвестиції, в свою чергу, за цільовою ознакою поділяються на реальні та фінансові інвестиції.

Реальні інвестиції — це:

- придбання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- ремонт і модернізація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- вкладення в нематеріальні активи (інша назва цих вкладень — інтелектуальні, або інноваційні, інвестиції);
- приріст запасів товарно-матеріальних цінностей.

Фінансові інвестиції — це:

- інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства;
- інвестиції у спільну діяльність зі створенням або без створення юридичної особи;
- придбання корпоративних прав інших підприємств;
- придбання боргових фінансових інструментів.

На рис. 8.1. відображено вищенаведену класифікацію інвестицій.

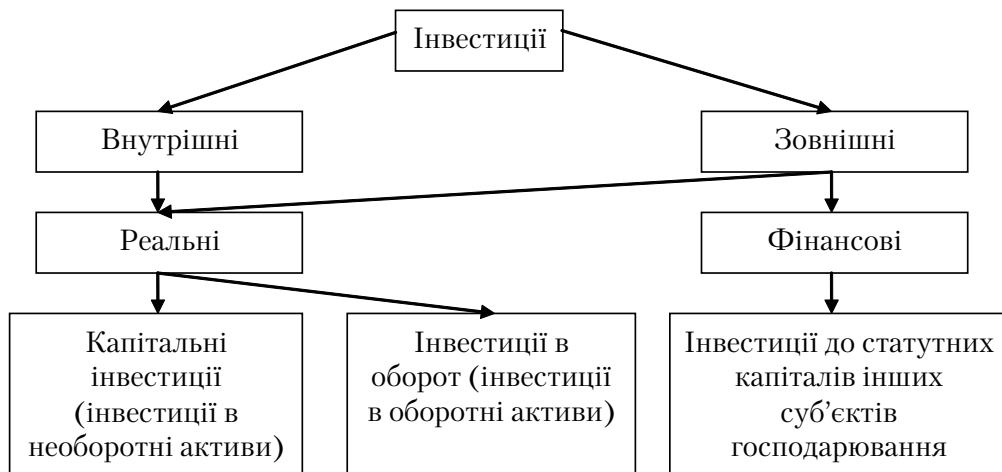


Рис. 8.1. Класифікація інвестицій по відношенню до підприємства

Згідно з П(С)БО 2 «Баланс», *фінансові інвестиції* — це активи, які підприємство утримує з метою збільшення прибутку (отримання відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора. Іншими вигодами можуть бути, наприклад, переваги при укладанні виробничих, комерційних або фінансових угод утримувачем фінансових інвестицій. Фінансова інвестиція для отримувача (реципієнта) має форму майна та коштів (готівкових або безготівкових), а для інвестора (донора) — це корпоративні права (частка в статутному капіталі, оформлена установчим договором або акції), строкові цінні папери (облігації, ощадні сертифікати, векселі), деривативи (фондові, валютні, товарні) та інші фінансові інструменти.

До фінансових інвестицій належать капітали інших підприємств, акції, облігації, депозитні (ощадні) сертифікати, інші цінні папери.

Акція — цінний папір без установленого строку обігу, що засвідчує частку у статутному капіталі акціонерного товариства, підтверджує членство в акціонерному товаристві та право на участь в управлінні ним, дає право його власникові на одержання частини прибутку у вигляді дивіденду, а також на участь у розподілі майна при ліквідації акціонерного товариства.

Розрізняють привілейовані та прості (звичайні) акції. Від звичайної акції привілейована відрізняється тим, що сума дивідендів по ній фіксована і становить певний відсоток від номінальної вартості акції, тобто не залежить від величини прибутку за звітний рік. У випадку недостатності прибутку виплата дивідендів за привілейованими акціями здійснюється за рахунок резервного капіталу підприємства. Величина ж дивідендів за звичайними акціями не фіксована, вона залежить від отриманого прибутку і рішення зборів акціонерів.

Облігація — борговий цінний папір, що засвідчує внесення його власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного папера в передбачений у ньому строк з виплатою фіксованого відсотка.

Облігації за способом отримання доходу поділяються на відсоткові (купонні) і безвідсоткові (дисконтні). Відсоткові облігації можуть бути реалізовані з премією або з дисконтом, безвідсоткові — тільки з дисконтом. Обидві категорії відображають процес встановлення ринкової вартості облігацій. Як правило, умовами емісії купонних облігацій передбачаються проміжні виплати відсоткового доходу.

Депозитний (ощадний) сертифікат — письмове свідоцтво банку про депонування грошових коштів, яке засвідчує право вкладника на одержання після закінчення встановленого строку депозиту і відсотків по ньому.

Ощадні сертифікати, як і облігації, можуть бути реалізовані з премією або дисконтом. Але вони не мають проміжних виплат відсотків. Відсотки сплачуються банком-емітентом після закінчення терміну депозиту. У випадку дострокового повернення коштів, депонованих за ощадним сертифікатом, на вимогу вкладника, банк-емітент застосовує штрафні санкції у вигляді зниження відсоткової ставки за весь термін депозиту.

Облігації, як правило, є довгостроковими цінними паперами, а ощадні (депозитні) сертифікати — короткостроковими. Емітентом облігацій може бути держава або підприємство, емітентом ощадних сертифікатів — банк.

Фінансові інвестиції відображають різні види участі одного підприємства в діяльності іншого підприємства. Документи, що засвідчують про цю участь, називають фінансовими інструментами. Фінансові інструменти можуть бути первинними і вторинними (похідними, або деривативними). Похідні цінні папери: опціони, ф'ючерси і варанти засвідчують право на цінні папери, але не є такими. Так, акції є первинними фінансовими інструментами, а опціони на акції — вторинними.

Фінансові інвестиції можна класифікувати за певними ознаками.

1. За характером участі в інвестиційному процесі виділяють прямі та непрямі інвестиції. *Прямі інвестиції* передбачають безпосередню участь інвестора у вкладенні коштів у вибраний ним об'єкт інвестування. *Непрямі інвестиції* здійснюються через інвестиційних або інших фінансових посередників.

2. Залежно від впливу інвестора на об'єкт інвестування інвестиції поділяють на інвестиції в асоційовані підприємства, в дочірні підприємства, у спільну діяльність.

Інвестування в асоційовані підприємства передбачає наявність у інвестора суттєвого впливу (понад 25% акцій) на підприємство, яке не є для нього дочірнім або

спільним. При *інвестуванні в дочірні підприємства* материнська компанія-інвестор контролює дочірню компанію, тобто здійснює вирішальний вплив на фінансову, господарську, комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності. Формальною ознакою контролю є наявність у інвестора понад 50% частки в капіталі об'єкта інвестування. Підприємство, яке має декілька дочірніх підприємств, тобто йому належать одразу декілька контрольних пакетів, називається холдингом.

При *інвестуванні у спільну діяльність* інвестор здійснює господарську діяльність (зі створенням або без створення юридичної особи), яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

3. За формою вкладень фінансові інвестиції поділяються на дві групи: фінансові інвестиції, що дають право власності (вкладення у корпоративні права) і фінансові інвестиції, що не дають права власності (вкладення в строкові цінні папери) (рис. 8.2).

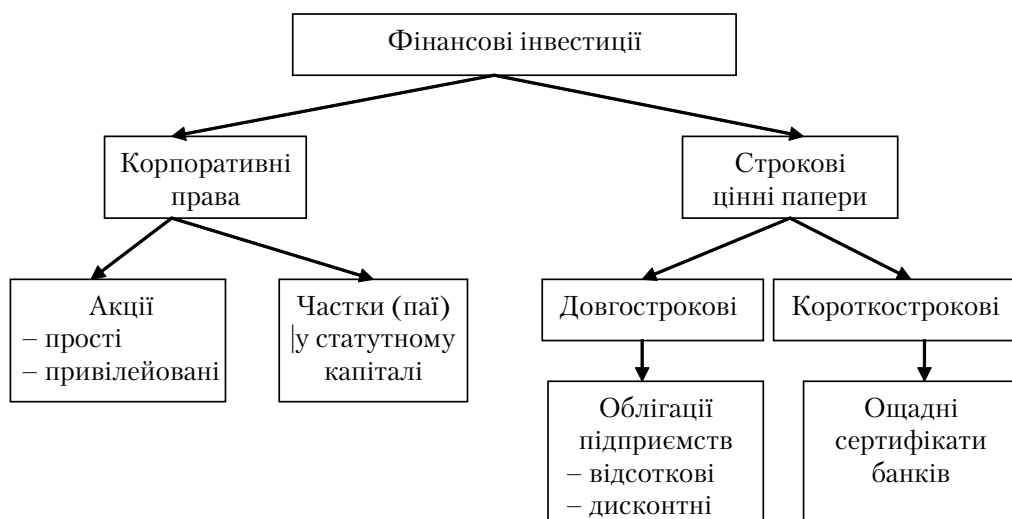


Рис. 8.2. Класифікація фінансових інвестицій за формою вкладень

Корпоративні права характеризуються тим, що:

- засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у статутному капіталі об'єкта інвестування;
- засвідчують право на управління об'єктом інвестування;
- утримуються інвестором у цілях отримання доходів у вигляді дивідендів за результатами господарської діяльності;
- засвідчують право на отримання частини активів у випадку ліквідації об'єкта інвестування;
- є пайовими цінними паперами або внесками до статутного капіталу інших підприємств;
- мають необмежений термін обігу.

До інвестицій, що дають право власності, належать інвестиції в асоційовані, дочірні, спільні підприємства; інвестиції в підприємство, на яке інвестор має незначний вплив, та інвестиції, придбані інвестором для перепродажу. Корпоративні права в

акціонерних товариствах мають форму акцій, в інших товариствах — це відповідним чином зареєстровані частки в статутному капіталі. Будь-яке господарське товариство (якщо термін його діяльності не визначений в установчих документах) вважається створеним на невизначений термін. Корпоративні права, таким чином, є також безстроковими.

Строкові цінні папери — грошові документи, що засвідчують відносини позики між їх емітентом та власником і характеризуються тим, що мають визначений термін обігу; утримуються інвестором до їхнього погашення з метою отримання доходу у вигляді відсотків або дисконту; передбачають можливість передачі третій особі шляхом вчинення індосаменту; передбачають відшкодування номінальної вартості цінного папера після закінчення встановленого строку; є борговими цінними паперами або договорами (контрактами) з об'єктом інвестування; придбані інвестором з метою перепродажу і отримання доходу за рахунок збільшення ринкової вартості інвестицій.

До строкових цінних паперів, що можуть бути емітовані або придбані суб'єктами господарської діяльності, відносять облігації, ощадні сертифікати, векселі.

4. Залежно від строку очікуваного утримання і ступеня ліквідності фінансові інвестиції класифікують на довгострокові і поточні (рис. 8.3).

Довгострокові фінансові інвестиції — це витрати підприємства на придбання цінних паперів, вкладення грошових, матеріальних і нематеріальних активів в інші підприємства з метою отримання інвестиційного доходу протягом більше одного календарного року, а також надання іншим суб'єктам довгострокових кредитів з тією самою метою.

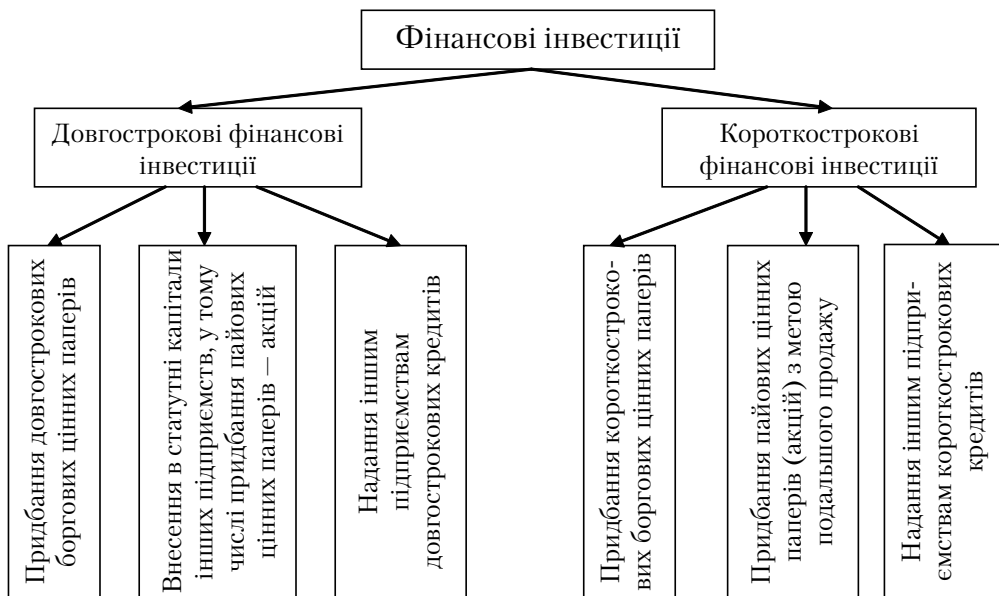


Рис. 8.3. Класифікація фінансових інвестицій залежно від термінів очікуваного утримання і ступеня ліквідності

Короткострокові (поточні) фінансові інвестиції — це витрати підприємства на придбання цінних паперів, вкладення грошових, матеріальних і нематеріальних активів в інші підприємства з метою отримання інвестиційного доходу протягом не більше одного календарного року, а також надання іншим суб'єктам короткострокових кредитів з тією самою метою.

5. Згідно з вимогами П(С)БО 2 «Баланс», в обліку та фінансовій звітності фінансові інвестиції відображаються в розрізі таких груп: довгострокові фінансові інвестиції, поточні фінансові інвестиції та еквіваленти грошових коштів (рис. 8.4).

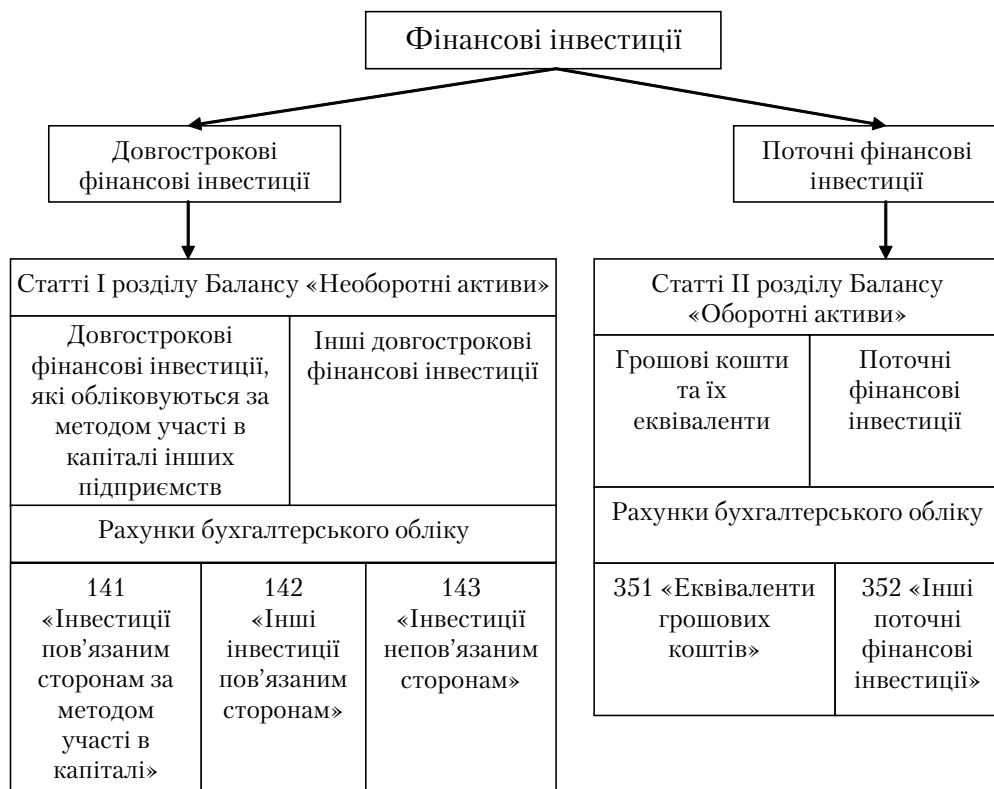


Рис. 8.4. Класифікація фінансових інвестицій в обліку та фінансовій звітності

Довгострокові фінансові інвестиції — це інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можна вільно реалізувати в будь-який момент.

Поточні фінансові інвестиції — це інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можна вільно реалізувати в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

Еквіваленти грошових коштів — це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, що вільно конвертуються в певні суми грошових коштів, які характеризуються незначним ризиком зміни вартості. Як правило, до еквівалентів грошових коштів відносять поточні інвестиції, початковий строк погашення яких не перевищує

3-х місяців і відносно яких існує впевненість у тому, що вони не зменшать своєї вартості протягом періоду їх чинності. У фінансовій звітності еквіваленти грошових коштів відображаються разом з грошовими коштами в статті Балансу «Грошові кошти та їх еквіваленти».

Особливості оцінки і вимоги до розкриття інформації відносно фінансових інвестицій потребують їх подальшої класифікації. Так, довгострокові фінансові інвестиції класифікуються в Балансі на такі, які обліковуються за методом участі в капіталі та інші. П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» деталізує ознаки фінансових інвестицій, які повинні обліковуватися за методом участі в капіталі. До них належать інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства, в спільну діяльність.

Поточні фінансові інвестиції відображаються в Балансі за двома статтями — «Поточні фінансові інвестиції» та «Грошові кошти та їх еквіваленти».

8.2. Визнання та оцінювання фінансових інвестицій

Фінансові інвестиції є такими ж активами підприємства, як і запаси, основні засоби або дебіторська заборгованість. Тому й критеріями їхнього визнання є загальні принципи визнання активів, тобто:

- можливість одержання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їхнім використанням;
- достовірно визначена ціна.

Оцінка і облік фінансових інвестицій на підприємстві здійснюються за кожною інвестицією.

Методологічні основи обліку фінансових інвестицій, операцій зі спільної діяльності і розкриття інформації з цих питань у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». Згідно з П(С)БО 12, інвестиції оцінюються на дату придбання і на дату балансу.

Первісне оцінювання фінансових інвестицій

Придбані фінансові інвестиції первісно оцінюються за їх собівартістю. Порядок формування собівартості фінансових інвестицій залежить від способу їх придбання (табл. 8.1).

Таблиця 8.1

Первісна оцінка фінансових інвестицій згідно з умовами їх придбання

Спосіб придбання фінансових інвестицій	Собівартість фінансових інвестицій
1. Придбання за грошові кошти	1. Ціна придбання 2. Комісійна винагорода 3. Мито, податки, збори, обов'язкові платежі 4. Інші виплати, безпосередньо пов'язані з придбанням фінансових інвестицій
2. Придбання шляхом обміну на цінні папери власної емісії	Справедлива вартість переданих цінних паперів
3. Придбання шляхом обміну на інші активи	Справедлива вартість переданих активів

Приклад 8.1. Придбання фінансової інвестиції за грошові кошти.

Підприємство «Альфа» придбало на фондовій біржі за грошові кошти акції ВАТ «Дельта» для подальшого утримання на суму 75 000 грн за ринковою вартістю 1,5 грн за акцію. Номінальна вартість однієї акції — 1 грн. Послуги біржі становили 720 грн, в т.ч. ПДВ 120 грн. Загальна кількість акцій, випущених ВАТ «Дельта», 500 000 акцій.

В обліку підприємства «Альфа» буде відображено оприбуткування довгострокових фінансових інвестицій на суму 75 600 грн на субрахунок 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам», оскільки частка акцій ВАТ «Дельта», яка належить інвестору, становить лише 10% ($[(75\,000 / 1,5) / 500\,000] \times 100\% = 10\%$).

Змінимо у вихідних даних загальну кількість акцій, які випустило ВАТ «Дельта». Припустимо, вона становить 200 000 акцій. За цих обставин довгострокові інвестиції на суму 75 600 грн будуть оприбутковані на субрахунок 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі», оскільки підприємство «Альфа» буде власником 25% акцій ВАТ «Дельта». Однак, якщо акції ВАТ «Дельта» придбані виключно з метою перепродажу, то для їхнього обліку буде використано субрахунок 352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

Приклад 8.2. Придбання фінансової інвестиції в обмін на цінні папери власної емісії.

ВАТ «Альфа» погасило свої зобов'язання за внесками до статутного капіталу ВАТ «Дельта» на суму 2 000 грн (з них 1980 грн — номінальна вартість акцій, 20 грн — емісійний дохід) облігаціями власної емісії (термін погашення — 3 роки, номінальна вартість — 2000 грн).

ВАТ «Альфа» та ВАТ «Дельта» не є пов'язаними сторонами. Облігації будуть утримуватися до настання терміну їхнього погашення. Ця операція буде відображена в обліку ВАТ «Дельта» записом: Дт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» Кт 46 «Неоплачений капітал» — 2000 грн.

Приклад 8.3. Придбання фінансової інвестиції в обмін на інші активи.

Підприємство «Смерічка» здійснило внесок до статутного капіталу ТОВ «Оріон» основними засобами первісною вартістю 3000 грн, із сумою зносу 1000 грн. Справедлива вартість цих основних засобів, погоджена з іншими власниками, становить 2200 грн. Підприємство «Смерічка» відображає придбання фінансової інвестиції в обмін на основні засоби записами, показаними в табл. 8.2.

Таблиця 8.2

**Придбання фінансової інвестиції підприємством «Смерічка»
в обмін на основні засоби**

№ з/п	Зміст операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума, грн
1	Списано знос переданих основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»	1000
2	Списано залишкову вартість переданих основних засобів	972 «Втрати від зменшення корисності активів»	10 «Основні засоби»	2000
3	Оприбутковано фінансові інвестиції	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	742 «Дохід від відновлення корисності активів»	2200

Оцінювання фінансових інвестицій на дату балансу

Правила оцінювання, за яким фінансові інвестиції відображаються в Балансі, узагальнені в табл. 8.3. Використання методу оцінювання залежить від мети придбання інвестицій та їхньої класифікації.

Таблиця 8.3

Оцінювання фінансових інвестицій згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»

Вид інвестицій	Оцінювання на дату балансу
Інвестиції в асоційовані, дочірні і спільні підприємства	Вартість, визначена за методом участі в капіталі, а саме вартість інвестиції \pm всі зміни у складі власного капіталу об'єкта інвестування — зменшення корисності
	Собівартість з урахуванням зменшення корисності
	Справедлива вартість (при виконанні певних умов)
Інвестиції, які утримуються до їхнього погашення (облігації)	Амортизована собівартість
Інші інвестиції: – справедливу вартість яких можна визначити – справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо	Справедлива вартість
	Собівартість — зменшення корисності

Тобто, згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», під час складання Балансу застосовуються такі методи оцінювання фінансових інвестицій:

- метод участі в капіталі;
- за амортизованою собівартістю;
- за собівартістю з урахуванням зменшення їхньої корисності;
- за справедливою вартістю.

8.3. Облік довгострокових фінансових інвестицій

Для обліку довгострокових інвестицій призначено рахунок 14 «Довгострокові інвестиції», за дебетом якого відображається придбання довгострокових фінансових інвестицій, за кредитом — зменшення їх вартості та вибуття, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі (табл. 8.4).

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» має такі субрахунки:

- 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;
- 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;
- 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових фінансових інвестицій та об'єктами інвестування. Різні форми інвестицій, які направлені в дочірні, асоційо-

вані і спільні підприємства відображаються на рахунку 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі». За дебетом рахунка 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі» відображаються суми, що складають частку інвестора в капіталі об'єкта інвестування в кореспонденції з рахунками грошових коштів, доходів, розрахунків. За кредитом рахунка 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі» відображаються суми дивідендів чи інших виплат об'єкта інвестування, які належать інвестору, в кореспонденції з рахунками обліку розрахунків. Сальдо рахунка 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі» — це вартість частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування. Сальдо рахунка 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі» утворюється як різниця між інвестованою сумою (яка щорічно змінюється на частку в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування і частку в прирості (зменшенні) його додаткового капіталу) і сумою дивідендів, що отримуються щорічно.

Таблиця 8.4

Кореспонденція рахунків з обліку довгострокових фінансових інвестицій

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Одержано довгострокові фінансові інвестиції від засновника в рахунок внеску до статутного капіталу	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»
2	Придбано довгострокові фінансові інвестиції за грошові кошти	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	31 «Рахунки в банках»
3	Переведено поточні фінансові інвестиції до розряду довгострокових	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	35 «Поточні фінансові інвестиції»
4	Відображено погашення довгострокової дебіторської заборгованості, поточної дебіторської заборгованості цінними паперами або у вигляді передачі відповідної частки статутного капіталу	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	18 «Довгострокова дебіторська заборгованість», 37 «Розрахунки з різними дебіторами»
5	Придбано довгострокові фінансові інвестиції за рахунок отриманої довгострокової, короткострокової позики	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики»
6	Включено до собівартості довгострокових фінансових інвестицій витрати на сплату послуг сторонніх організацій, якими супроводжується їхнє придбання	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
7	Погашення довгострокових фінансових інвестицій грошовими коштами	31 «Рахунки в банках»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»
8	Списання довгострокових фінансових інвестицій внаслідок їх продажу	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»
9	Втрата фінансових інвестицій внаслідок надзвичайних подій	99 «Надзвичайні витрати»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

Рахунок 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам» — це рахунок для обліку цінних паперів інших підприємств, якими завдяки вкладенням своїх часток інвестор контролює або здійснює на їхню діяльність суттєвий вплив. Довгострокові фінансові інвестиції на рахунку 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам» обліковуються за собівартістю або за справедливою (ринковою) вартістю, а облігації — за амортизованою собівартістю. За дебетом рахунка 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам» відображається вартість придбаних у пов'язаних сторін довгострокових цінних паперів, в кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів, доходів, розрахунків; за кредитом — їхнє вибуття, зменшення вартості, в кореспонденції з рахунками обліку розрахунків, витрат.

Рахунок 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» — це рахунок обліку боргових цінних паперів підприємств, які не є для інвестора дочірніми, асоційованими або спільними. Довгострокові фінансові інвестиції на рахунку 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» обліковуються за собівартістю або за справедливою (ринковою) вартістю, облігації — за амортизованою собівартістю. За дебетом рахунка 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» відображається вартість придбаних у непов'язаних сторін довгострокових облігацій, у кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів, доходів, розрахунків; за кредитом — їх вибуття, зменшення вартості, в кореспонденції з рахунками обліку розрахунків, витрат.

При придбанні фінансових інвестицій за грошові кошти з каси або поточного рахунку підставою для здійснення записів у бухгалтерському обліку є видатковий касовий ордер або виписка банку. Оприбуткування фінансових інвестицій, отриманих у результаті внеску засновників до статутного капіталу, проводиться в обліку на підставі установчого договору і довідки бухгалтерії. Якщо підприємство одержує фінансові інвестиції шляхом обміну їх на основні засоби, нематеріальні активи чи запаси, то підставою для здійснення відповідних записів є документи, що підтверджують факт передачі цінностей інвестором об'єкту інвестування, а саме акт приймання-передачі основних засобів, накладна на відпуск матеріалів на сторону тощо. Якщо вартість придбання фінансових інвестицій вища або нижча від їх номінальної вартості, додатково складається довідка бухгалтерії, в якій зазначається ця різниця. На розрахунок премії або дисконту, суми дооцінки або уцінки фінансових інвестицій на дату балансу, нарахування до отримання дивідендів або відсотків також складаються довідки бухгалтерії.

Для обліку фінансових інвестицій на підприємстві ведеться Книга обліку цінних паперів, яка повинна бути зброшурована, пронумерована, скріплена печаткою підприємства та підписами керівника і головного бухгалтера. В ній зазначаються найменування емітенту, назва цінного папера, його номінальна вартість та вартість придбання, серія, номер, загальна кількість, дата придбання.

8.3.1. Облік фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні підприємства та в спільну діяльність

Фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства та в спільну діяльність обліковуються за методом участі в капіталі. Винятком є фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні і спільні підприємства, які придбані і утримуються виключно для продажу впродовж 12 місяців з дати придбання. Або має місце обмежена здатність

(можливість) асоційованого, дочірнього або спільного підприємства передавати грошові кошти інвестору впродовж періоду понад 12 місяців.

Такі фінансові інвестиції обліковуються за справедливою вартістю. Якщо ж справедливу вартість визначити неможливо, то за собівартістю з урахуванням зменшення корисності.

Згідно з П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» метод участі в капіталі — це метод обліку довгострокових фінансових інвестицій, за яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. В основі методу участі в капіталі лежить концепція про те, що інвестор заробляє дохід від інвестицій, який пропорційний його частці в капіталі об'єкта інвестування. При цьому балансова вартість фінансових інвестицій визначається з урахуванням змін загальної суми власного капіталу об'єкта інвестування, за вирахуванням змін капіталу, які є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування.

Збільшення (зменшення) власного капіталу об'єкта інвестування може відбуватися двома шляхами:

- 1) за рахунок заробленого прибутку (одержаного збитку) та зміни нерозподіленого прибутку;
- 2) за рахунок прямого збільшення (зменшення) статей власного капіталу (крім нерозподіленого прибутку).

За методом участі в капіталі балансова вартість фінансових інвестицій змінюється в кожному випадку.

По-перше, балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, яка є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування, з включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі. Одночасно балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму одержаних дивідендів від об'єкта інвестування.

По-друге, балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на частку інвестора в загальній сумі змін власного капіталу об'єкта інвестування (крім змін за рахунок чистого прибутку або (збитку) з включенням (виключенням) цієї суми до іншого додаткового капіталу або іншого вкладеного капіталу.

Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора в загальній сумі власного капіталу об'єкта інвестування більша, ніж додатковий або інший вкладений капітал інвестора, то на суму цієї різниці зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокриті збитки). Зменшення балансової вартості фінансової інвестиції внаслідок зменшення власного капіталу підприємства — об'єкта інвестування здійснюється тільки до досягнення нею нульового значення. Такі фінансові інвестиції відображаються в бухгалтерському обліку за нульовою вартістю:

- у випадку, якщо зі статутного капіталу об'єкта інвестування було вилучено капітал, то балансова вартість інвестицій коригується на суми змін у капіталі об'єкта інвестування згідно з новою часткою;
- якщо зміни у власному капіталі об'єкта інвестування є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування, то відповідне коригування не проводиться.

Кореспонденцію рахунків з обліку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі показано в табл. 8.5.

Таблиця 8.5

**Кореспонденція рахунків з обліку фінансових інвестицій
за методом участі в капіталі**

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Відображення доходу від участі в капіталі після одержання об'єктом інвестування чистого прибутку за звітний період	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	72 «Дохід від участі в капіталі»
2	Оголошення дивідендів об'єктом інвестування	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
3	Відображення втрат від участі в капіталі після визнання об'єктом інвестування збитків за звітний період	96 «Втрати від участі в капіталі»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
4	Збільшення власного капіталу інвестора пропорційно збільшенню окремих статей власного капіталу об'єкта інвестування	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	421 «Емісійний дохід» 422 «Інший вкладений капітал» 423 «Дооцінка активів» 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» 425 «Інший додатковий капітал»
5	Зменшення власного капіталу інвестора пропорційно зменшенню окремих статей власного капіталу об'єкта інвестування.	425 «Інший додатковий капітал» 422 «Інший вкладений капітал» 441 «Нерозподілений прибуток»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»

Головною перевагою цього методу є те, що за його допомогою забезпечується співставність між даними неконсолідованого звіту материнської компанії і звіту, якщо він був консолідований з дочірньою, асоційованою фірмою. Метод участі в капіталі дає можливість відображати в обліку і звітності інвестора зміни суми фінансової інвестиції за результатами діяльності об'єкта інвестування, навіть якщо в звітному періоді не проводився розподіл нерозподіленого прибутку і не нараховувались дивіденди.

Приклад 8.4. Оцінювання інвестицій за методом участі в капіталі у випадку відсутності операцій між інвестором та об'єктом інвестування.

Підприємство «Оріон» є власником 30% простих акцій ВАТ «Перспектива». Первісна вартість цих інвестицій становила 10 тис. грн. За підсумками звітного року ВАТ «Перспектива» отримало чистий прибуток 50 тис. грн і прийняло рішення дивіденди не виплачувати, а прибуток інвестувати у виробництво. Між підприємством «Оріон» і ВАТ «Перспектива» протягом звітного періоду господарські операції не проводилися. Відповідно до методу участі в капіталі підприємство збільшить балансову вартість своїх інвестицій у ВАТ на 15 тис. грн ($50 \times 0,3$), відобразивши також дохід від участі в капіталі за кредитом субрахунка 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства».

Балансова вартість інвестицій, які враховуються на субрахунку 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі», на дату балансу становитиме 25 тис. грн.

Якщо інвестор одержав (нарахував) дивіденди від об'єкта інвестування, то балансова вартість інвестицій повинна бути зменшена на суму дивідендів.

Приклад 8.5. Оцінювання інвестицій за методом участі в капіталі у випадку одержання інвестором дивідендів від об'єкта інвестування.

ВАТ «Перспектива» (див. приклад 8.4) також нарахувало дивіденди в сумі 45 тис. грн, 30% яких слід одержати підприємству «Оріон» (тобто 13,5 тис. грн). Тоді балансова вартість інвестицій (10 тис. грн) буде збільшена на частку в чистому прибутку (15 тис. грн), але зменшена на суму дивідендів (13,5 тис. грн) і становитиме 11,5 тис. грн. Сума нарахованих дивідендів буде відображена записом:

Дт 373 «Розрахунки по нарахованих доходах»;

Кт 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

Збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, відображається за дебетом рахунка 96 «Втрати від участі в капіталі» і за кредитом рахунка 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

Приклад 8.6. Оцінювання інвестицій за методом участі в капіталі у випадку одержання об'єктом інвестування збитків.

Підприємство «Оріон» здійснило також внесок до статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю «Електрон-Газ» (40%). За звітний рік ТОВ одержало збитки в сумі 30 тис. грн. Таким чином, втрати від участі в капіталі в сумі 12 тис. грн ($30 \times 0,4$) будуть віднесені в дебет субрахунка 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства» і зменшать балансову вартість інвестицій, відображених на субрахунку 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

Балансова вартість фінансових інвестицій також збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в сумі інших змін у власному капіталі, із включенням (виключенням) цієї суми до складу (зі складу) іншого додаткового капіталу або додатково вкладеного капіталу (якщо зміна величини власного капіталу об'єкта інвестування відбулася внаслідок розміщення (викупу) акцій (часток), що призвело до виникнення (зменшення) емісійного доходу об'єкта інвестування).

Приклад 8.7. Оцінювання інвестицій за методом участі в капіталі у випадку інших змін у власному капіталі об'єкта інвестування (крім змін за рахунок чистого прибутку (збитку) і операцій з акціями власної емісії).

Структура власного капіталу зазначеного підприємства-інвестора й об'єкта інвестування на початок, і кінець звітного періоду представлена в табл. 8.6. Припустимо також, що:

- змін нерозподіленого прибутку на обох підприємствах не було;
- чистий фінансовий результат звітного періоду дорівнює нулю;
- інвесторові належить 30% простих акцій об'єкта інвестування;
- первісна вартість фінансової інвестиції в об'єкт інвестування становить 47 тис. грн.

Як видно з табл. 8.6, власний капітал об'єкта інвестування зріс на 20 тис. грн за рахунок збільшення іншого додаткового капіталу (наприклад, за рахунок дооцінювання необоротних активів). Відповідно до вимог методу участі в капіталі необхідно збільшити вартість довгострокових фінансових інвестицій та інший додатковий капітал підприємства-інвестора на 6 тис. грн. ($20 \times 0,3$), застосовуючи запис:

Дт 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
Кт 42 «Додатковий капітал».

Таким чином, балансова вартість фінансової інвестиції на кінець звітного періоду становить 53 тис. грн, а інший додатковий капітал — 66 тис. грн.

Таблиця 8.6

**Окремі показники Балансу підприємства-інвестора
й підприємства-об'єкта інвестування, тис. грн**

№ з/п	Показники Балансу	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
Підприємство-інвестор			
1	Довгострокові фінансові інвестиції, які враховуються за методом участі в капіталі	47	53
	Власний капітал		
2	Статутний капітал	100	100
3	Додатковий вкладений капітал	80	80
4	Інший додатковий капітал	60	66
5	Резервний капітал	5	5
6	Нерозподілений прибуток	30	30
7	Неоплачений капітал	—	—
8	Вилучений капітал	—	—
9	Усього по розділу I пасиву Балансу	275	281
Підприємство — об'єкт інвестування			
	Власний капітал		
1	Статутний капітал	80	80
2	Додатковий вкладений капітал	40	40
3	Інший додатковий капітал	50	70
4	Резервний капітал	2	2
5	Нерозподілений прибуток	8	8
6	Неоплачений капітал	—	—
7	Вилучений капітал	—	—
8	Усього по розділу I пасиву Балансу	180	200

Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора в сумі змін загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування (крім змін за рахунок чистого збитку) більша, ніж інший додатковий капітал або додатково вкладений капітал інвестора (якщо зменшення величини власного капіталу об'єкта інвестування відбулося внаслідок викупу акцій (часток), що привело до зменшення емісійного доходу об'єкта інвестування), то на таку різницю зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Приклад 8.8. Коригування балансової вартості фінансових інвестицій за методом участі в капіталі на інші зміни у власному капіталі об'єкта інвестування (крім змін за рахунок чистого збитку).

За даними табл. 8.7 загальне зменшення власного капіталу об'єкта інвестування становить 25 тис. грн. Припустимо, що викуп об'єктом інвестування акцій власної емісії не змінив величину частки інвестора в статутному капіталі об'єкта інвестування, і вона дорівнює 30%. Акції були вилучені з метою перепродажу. Зменшення частки інвестора в загальному зменшенні власного

капіталу об'єкта інвестування — 7,5 тис. грн. Це на 2,5 тис. грн більше іншого додаткового капіталу інвестора. Вплив цієї зміни на показники Балансу інвестора буде відображено записом:

Дт 42 «Додатковий капітал» — 5 тис. грн,

Дт 441 «Нерозподілений прибуток» — 2,5 тис. грн

Кт 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі» — 7,5 тис. грн.

Таблиця 8.7

**Окремі показники Балансу підприємства-інвестора
й підприємства — об'єкта інвестування, тис. грн**

№ з/п	Показники Балансу	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
Підприємство-інвестор			
1	Довгострокові фінансові інвестиції, які враховуються за методом участі в капіталі	40	32,5
	Власний капітал		
2	Статутний капітал	100	100
3	Додатковий вкладений капітал	—	—
4	Інший додатковий капітал	5	—
5	Резервний капітал	5	5
6	Нерозподілений прибуток	85	82,5
7	Неоплачений капітал	—	—
8	Вилучений капітал	—	—
9	Усього по розділу I пасиву Балансу	195	187,5
Підприємство — об'єкт інвестування			
	Власний капітал		
1	Статутний капітал	80	80
2	Додатковий вкладений капітал	40	40
3	Інший додатковий капітал	50	50
4	Резервний капітал	2	2
5	Нерозподілений прибуток	8	8
6	Неоплачений капітал	—	—
7	Вилучений капітал	—	(25)
8	Усього по розділу I пасиву Балансу	180	155

Зменшення балансової вартості фінансових інвестицій відображається в бухгалтерському обліку тільки на суму, що не призводить до від'ємного значення вартості цих інвестицій. Фінансові інвестиції, які внаслідок зменшення їхньої балансової вартості досягають нульового значення, відображаються в бухгалтерському обліку за нульовою вартістю.

Приклад 8.9. Оцінювання фінансових інвестицій за методом участі в капіталі за нульовою вартістю.

Балансова вартість інвестицій, які враховуються за методом участі в капіталі, становила на початок звітного періоду 20 тис. грн, частка в капіталі об'єкта інвестування — 40%. Чисті збитки звітного періоду асоційованого підприємства становили 80 тис. грн, інших змін у складі власного капіталу не відбулося. У бухгалтерському обліку інвестора буде здійснено запис:

Дт 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»,

Кт 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі» — 20 тис. грн, хоча сума, пропорційна частці інвестора, становить 32 тис. грн. ($80 \times 0,4$).

Таким чином, балансова вартість інвестиції дорівнюватиме нулю.

Якщо на наступний рік асоційоване підприємство отримає прибуток у сумі 12 тис. грн, дивіденди не будуть нараховуватися й виплачуватися, то вартість фінансової інвестиції в балансі становитиме 4,8 тис. грн ($12 \times 0,4$).

Облік операцій між інвестором та об'єктом інвестування

При здійсненні операцій продажу (внеску) між інвестором та об'єктом інвестування інвестор у складі фінансових результатів звітного періоду відображає лише частину прибутку (збитку), що припадає на частку інших інвесторів. Сума, що припадає на частку інвестора, включається до складу доходів (збитків) звітного періоду, а доходом (витратами) визнається лише після продажу об'єктом інвестування цих активів третій стороні або протягом періоду амортизації отриманих або придбаних об'єктом інвестування необоротних активів.

Приклад 8.10. Відображення інвестором фінансових результатів у випадку безоплатної передачі необоротних активів об'єкту інвестування.

Інвестор безоплатно передав у звітному періоді об'єкту інвестування основні засоби виробничого призначення, первісна вартість яких дорівнювала 50 тис. грн, нарахований знос — 40 тис. грн. Протягом звітного періоду ці основні засоби об'єктом інвестування в експлуатацію введені не були. Частка інвестора в статутному капіталі об'єкта інвестування — 28%.

З урахуванням вимог П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», сума витрат 12 тис. грн повинна бути розподілена між двома рахунками:

Дт 39 «Витрати майбутніх періодів» — у сумі частки інвестора 3,36 тис. грн ($12 \times 0,28$).

Дт 976 «Списання необоротних активів» — інша сума витрат 8,64 тис. грн ($12 - 3,36$).

Лише сума 8,64 тис. грн із субрахунка 976 «Списання необоротних активів» буде віднесена до фінансових результатів даного звітного періоду записом:

Дт 973 «Собівартість реалізованих майнових комплексів»

Кт 976 «Списання необоротних активів».

У наступному звітному періоді ці основні засоби були введені в експлуатацію (спочатку року). Визначено строк їхньої корисної експлуатації (3 роки) і обраний прямолінійний метод нарахування амортизації. Інвестор протягом цих трьох років рівномірно включатиме інші витрати, пов'язані з передачею основних засобів об'єкта інвестування, до фінансових результатів відповідного звітного періоду:

Дт 39 «Витрати майбутніх періодів»

Кт 976 «Списання необоротних активів».

Записи будуть здійснені на суму 1,12 тис. грн ($3,36 \text{ тис. грн} / 3$).

Приклад 8.11. Відображення інвестором фінансових результатів у випадку продажу оборотних активів об'єкта інвестування.

Інвестор реалізував об'єкту інвестування наприкінці звітного періоду товари на суму 24 тис. грн, в тому числі ПДВ — 4 тис. грн. Собівартість реалізованих товарів склала 14 тис. грн. До закінчення звітного періоду зазначені товари не були реалізовані об'єктом інвестування третій стороні. Відповідно до вимог П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», частина прибутку (збитку), що відповідає частці інвестора в статутному капіталі об'єкта інвестування (нехай вона становить 35%), буде включена до доходів (витрат) майбутніх періодів. У нашому прикладі вона може бути розрахована так:

$(24 - 4) - 14 = 6$ тис. грн — прибуток від реалізації товарів до оподаткування;

$(6 \times 0,35) = 2,1$ тис. грн — прибуток, що припадає на частку інвестора.

Ця сума повинна бути відображена на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів».

Решта суми доходу — 21,9 тис. грн (24 — 2,1) буде відображена в складі доходу даного звітного періоду (по кредиту субрахунку 702 «Доход від реалізації товарів»).

Якщо інвестор придбав активи у об'єкта інвестування, то сума прибутку (збитку) від цієї операції, яка припадає на частку інвестора, відображається ним лише після перепродажу цих активів третім особам або в період амортизації придбаних необоротних активів.

Приклад 8.12. Відображення інвестором фінансових результатів у випадку придбання необоротних активів у об'єкта інвестування.

Припустимо, що інвестор придбав у об'єкта інвестування нематеріальні активи вартістю 1,8 тис. грн (в тому числі ПДВ) 02.01.2005 р. Термін корисної експлуатації цих активів за оцінкою керівництва підприємства складає 5 років, амортизація буде нараховуватися прямолінійним методом. Частка інвестора в статутному капіталі об'єкта інвестування — 40%. За даними обліку об'єкта інвестування, фінансовий результат від цієї операції, який припадає на частку інвестора, — чистий прибуток у сумі 0,35 тис. грн. При визначенні впливу результатів цієї операції на вартість фінансових інвестицій інвестор у 2005 р. повинен врахувати лише 0,07 тис. грн (0,35 / 5) і відобразити цю суму так:

Дт 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі»

Кт 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства».

8.3.2. Облік фінансових інвестицій, які утримуються до їхнього погашення

Облік довгострокових фінансових інвестицій у боргові цінні папери, які утримуються інвестором до їхнього погашення, відрізняється від обліку інших фінансових інвестицій. До боргових цінних паперів належать облигації, депозитні (ощадні) сертифікати. Ці папери засвідчують право інвестора на повернення їхньої номінальної вартості (вартості погашення) через визначений у цінному папері термін та на отримання фіксованого доходу у вигляді відсотків. Боргові цінні папери придбаваються на ринку цінних паперів за ринковою вартістю, яка може бути вищою або нижчою, ніж їхній номінал, залежно від ринкових коливань курсу, які мають місце під час випуску таких цінних паперів на ринку. Тому боргові цінні папери продаються або з премією (за ціною вищою від номіналу), або з дисконтом (за ціною нижчою від номіналу).

Згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», боргові цінні папери на дату балансу відображаються за амортизованою собівартістю.

Амортизована собівартість фінансової інвестиції — це теперішня (сьогоднішня) собівартість з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка зменшена (або збільшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (або премії). При цьому дисконт показує суму перевищення вартості погашення боргових цінних паперів над їхньою собівартістю, а премія — суму перевищення собівартості боргових цінних паперів над вартістю їхнього погашення. Тобто у випадку придбання фінансових інвестицій за грошові кошти дисконт показує на скільки менше було заплачено за фінансові інвестиції порівняно із сумою, яку очікує одержати інвестор під час погашення інвестиції, а премія відображає суму переплати інвестора над сумою очікуваного погашення. Дисконт — це додатковий дохід для інвестора, а премія, навпаки, зменшує його відсотковий дохід. Дисконт або премія розподіляються на весь термін утримання боргових фінансових інвестицій через механізм

амортизації. Амортизація, тобто розподіл дисконту або премії протягом періоду з моменту придбання боргових цінних паперів до моменту їхнього погашення, здійснюється за методом ефективної ставки відсотка. Ефективна ставка відсотка — це ставка відсотка, яка визначається діленням суми річного відсотка і дисконту (або різниці річного відсотка і премії) на середню величину собівартості інвестиції і вартості її погашення.

При придбанні інвестицій з дисконтом ефективна ставка відсотка визначається за формулою:

$$\begin{aligned} \text{Ефективна ставка відсотка} = & \frac{\text{Річний дохід за фіксованою ставкою відсотка}}{\text{Собівартість фін. інвестицій} + \text{Вартість погашення інвестицій}} + \\ & \frac{\text{Сума дисконту}}{\text{Кількість років утримання інвестицій}} \\ & + \frac{\text{Собівартість фін. інвестицій} + \text{Вартість погашення фін. інвестицій}}{2} \end{aligned} \quad (8.1)$$

При придбанні інвестицій з премією ефективна ставка відсотка визначається за формулою

$$\begin{aligned} \text{Ефективна ставка відсотка} = & \frac{\text{Річний дохід за фіксованою ставкою відсотка}}{\text{Собівартість фін. інвестицій} + \text{Вартість погашення інвестицій}} + \\ & \frac{\text{Сума премії}}{\text{Кількість років утримання інвестицій}} \\ & + \frac{\text{Собівартість фін. інвестицій} + \text{Вартість погашення фін. інвестицій}}{2} \end{aligned} \quad (8.2)$$

Ефективна ставка є ставкою доходності фінансових інвестицій, які утримуються до погашення. При використанні ефективної ставки річний відсотковий дохід визначається як добуток балансової вартості фінансових інвестицій на початок року на ефективну ставку. Ця сума доходу повинна відображатись у фінансовій звітності (форма № 2 «Звіт про фінансові результати»).

При цьому річна сума грошових коштів, що фактично отримуються, буде відрізнитись від суми визнаного доходу:

- у випадку інвестицій з дисконтом дохід перевищуватиме суму коштів, що отримуються на суму річної амортизації дисконту;
- у випадку інвестицій з премією річний відсотковий дохід буде менший, ніж сума коштів, що отримуються на суму річної амортизації премії.

У бухгалтерському обліку дохід за інвестиціями до погашення відображається так, як показано в табл. 8.8.

Таблиця 8.8

Відображення доходу за інвестиціями до погашення

Зміст операції	Дебет	Кредит
Інвестиції придбані з дисконтом		
Нарахування відсотків за інвестиціями до погашення	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	732 «Відсотки одержані»

Продовження табл. 8.8

Амортизація дисконту	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	733 «Інші доходи від фінансових інвестицій»
Інвестиції придбані з премією		
Нарахування відсотків за інвестиціями до погашення	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	732 «Відсотки одержані»
Амортизація премії	952 «Інші фінансові витрати»	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»

Приклад 8.13. Оцінювання інвестицій на дату балансу, придбаних з дисконтом.

2.01.2005 р. підприємство «А» придбало облігації номінальною вартістю 100 тис. грн, заплативши при цьому 98 тис. грн, тобто з дисконтом 2 тис. грн. Термін погашення облігацій — 5 років, ставка відсотка по облігаціях — 10%. Виплата відсотків здійснюється щорічно наприкінці року.

Рішення. Номінальна сума відсотка, яку буде щорічно отримувати підприємство «А»:

$$100 \text{ тис. грн} \times 0,1 = 10 \text{ тис. грн.}$$

$$\text{Ефективна ставка відсотка} = \frac{(100 \text{ тис. грн} \times 0,1) + 2 \text{ тис. грн} / 5}{\frac{100 \text{ тис. грн} + 98 \text{ тис. грн}}{2}} = 0,1051 \text{ або } 10,51\%.$$

Розрахунок амортизації дисконту наведено в табл. 8.9.

Таблиця 8.9

Розрахунок амортизації дисконту та балансової вартості облігацій, тис. грн

Дата	Номінальна ставка відсотка	Сума відсотка за ефективною ставкою	Сума амортизації дисконту	Амортизована собівартість інвестицій
02.01.2005 р.	—	—	—	98,00
31.12.2005 р.	10,00	$98,00 \times 0,1051 = 10,29$	$10,29 - 10,00 = 0,29$	$98,00 + 0,29 = 98,29$
31.12.2006 р.	10,00	$98,29 \times 0,1051 = 10,33$	$10,33 - 10,00 = 0,33$	$98,29 + 0,33 = 98,62$
31.12.2007 р.	10,00	$98,62 \times 0,1051 = 10,36$	$10,36 - 10,00 = 0,36$	$98,62 + 0,36 = 98,98$
31.12.2008 р.	10,00	$98,98 \times 0,1051 = 10,40$	$10,40 - 10,00 = 0,40$	$98,98 + 0,40 = 99,38$
31.12.2009 р.	10,00	$\approx 10,62$	$10,62 - 10,00 = 0,62$	$99,38 + 0,62 = 100,00$
Усього	50,00	52,00	2,00	x

Пояснення щодо заповнення таблиці:

- сума відсотка за ефективною ставкою визначається як добуток вартості інвестицій на попередню дату та ефективної ставки відсотка. За останній рік сума відсотка за ефективною ставкою визначається як різниця між номінальною вартістю і амортизованою собівартістю інвестицій на попередню дату;
- сума амортизації дисконту визначається як різниця між сумою відсотка за ефективною ставкою і номінальною сумою відсотка;
- амортизована собівартість інвестицій визначається як сума вартості інвестицій на попередню дату і амортизації дисконту за звітний період.

У бухгалтерському обліку підприємства «А» будуть здійснені певні записи (табл. 8.10).

Таблиця 8.10

Кореспонденція рахунків обліку операцій придбання облігацій з дисконтом

Дата	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
		Дебет	Кредит	
02.01.2005 р.	Відображено придбання облігацій	143 «Інвестиції неопов'язаним сторонам»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	98,00
31.12.2005 р.	Нарахування до отримання відсоткового доходу	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	732 «Відсотки одержані»	10,00
31.12.2005 р.	Списання суми амортизації дисконту	143 «Інвестиції неопов'язаним сторонам»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	10,29
—	Отримання відсотків за облігаціями за 2005 р.	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	10,00
31.12.2006 р.	Нарахування до отримання відсоткового доходу	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	732 «Відсотки одержані»	10,00
31.12.2006 р.	Списання суми амортизації дисконту	143 «Інвестиції неопов'язаним сторонам»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	10,33
—	Отримання відсотків за облігаціями за 2006 р.	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	10,00
31.12.2007 р.	Нарахування до отримання відсоткового доходу	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	732 «Відсотки одержані»	10,00
31.12.2007 р.	Списання суми амортизації дисконту	143 «Інвестиції неопов'язаним сторонам»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	10,36
—	Отримання відсотків за облігаціями за 2007 р.	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	10,00
31.12.2008 р.	Нарахування до отримання відсоткового доходу	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	732 «Відсотки одержані»	10,00
31.12.2008 р.	Списання суми амортизації дисконту	143 «Інвестиції неопов'язаним сторонам»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	10,40
—	Отримання відсотків за облігаціями за 2008 р.	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	10,00
31.12.2009 р.	Нарахування до отримання відсоткового доходу	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	732 «Відсотки одержані»	10,00
31.12.2009 р.	Списання суми амортизації дисконту	143 «Інвестиції неопов'язаним сторонам»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	10,62
—	Отримання відсотків за облігаціями за 2009 р.	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	10,00

Продовження табл. 8.10

2.01.2010 р.	Отримання номінальної суми при погашенні облігації	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	100,00
--------------	--	---	--	--------

Приклад 8.14. Оцінювання інвестицій на дату балансу, придбаних з премією.

2.01.2005 р. підприємство «Б» придбало облігації з метою утримання їх до погашення номінальною вартістю 100 тис. грн. Ціна придбання — 110 тис. грн. Термін погашення — 5 років. Ставка відсотка по облігаціях — 10%. Виплата відсотків здійснюється щорічно наприкінці року.

Рішення. Номінальна сума відсотка, яку буде щорічно отримувати підприємство «Б»:

$$100 \text{ тис. грн} \times 0,1 = 10 \text{ тис. грн.}$$

$$\text{Ефективна ставка відсотка} = \frac{(100 \text{ тис. грн} \times 0,1) - 10 \text{ тис. грн} / 5}{\frac{100 \text{ тис. грн} + 110 \text{ тис. грн}}{2}} = 0,0762, \text{ або } 7,62\%.$$

Розрахунок амортизації премії наведено в табл. 8.11.

Таблиця 8.11

Розрахунок амортизації премії та балансової вартості облігацій, тис. грн

Дата	Номінальна ставка відсотка	Сума відсотка за ефективною ставкою	Сума амортизації премії	Амортизована собівартість інвестицій
02.01.2005 р.	—	—	—	110,00
31.12.2005 р.	10,00	$110,00 \times 0,0762 = 8,382$	$10,00 - 8,382 = 1,618$	$110,00 - 1,618 = 108,382$
31.12.2006 р.	10,00	$108,382 \times 0,0762 = 8,259$	$10,00 - 8,259 = 1,741$	$108,382 - 1,741 = 106,641$
31.12.2007 р.	10,00	$106,641 \times 0,0762 = 8,126$	$10,00 - 8,126 = 1,874$	$106,641 - 1,874 = 104,767$
31.12.2008 р.	10,00	$104,767 \times 0,0762 = 7,983$	$10,00 - 7,983 = 2,017$	$104,767 - 2,017 = 102,75$
31.12.2009 р.	10,00	$\approx 7,25$	$10,00 - 7,25 = 2,75$	$102,75 - 2,75 = 100,00$
Усього	50,00	40,00	10,00	x

Пояснення щодо заповнення таблиці:

- сума відсотка за ефективною ставкою визначається як добуток вартості інвестицій на попередню дату та ефективної ставки відсотка. За останній рік сума відсотка за ефективною ставкою визначається як різниця між амортизованою собівартістю інвестицій на попередню дату і номінальною вартістю;
- сума амортизації премії визначається як різниця між номінальною сумою відсотка і сумою відсотка за ефективною ставкою;
- амортизована собівартість інвестицій визначається як різниця між вартістю інвестицій на попередню дату і сумою амортизації премії за звітний період.

У бухгалтерському обліку підприємства «Б» будуть здійснені такі записи (табл. 8.12).

Таблиця 8.12

Кореспонденція обліку придбання облігацій з премією

Дата	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
		Дебет	Кредит	
02.01.2005 р.	Відображено придбання облігацій	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	110,00
31.12.2005 р.	Нарахування до отримання відсоткового доходу	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	732 «Відсотки одержані»	10,00
31.12.2005 р.	Списання суми амортизації премії	952 «Інші фінансові витрати»	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	1,618
—	Отримання відсотків за облігаціями за 2005 р.	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	10,00
31.12.2006 р.	Нарахування до отримання відсоткового доходу	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	732 «Відсотки одержані»	10,00
31.12.2006 р.	Списання суми амортизації премії	952 «Інші фінансові витрати»	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	1,741
—	Отримання відсотків за облігаціями за 2006 р.	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	10,00
31.12.2007 р.	Нарахування до отримання відсоткового доходу	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	732 «Відсотки одержані»	10,00
31.12.2007 р.	Списання суми амортизації премії	952 «Інші фінансові витрати»	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	1,874
—	Отримання відсотків за облігаціями за 2007 р.	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	10,00
31.12.2008 р.	Нарахування до отримання відсоткового доходу	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	732 «Відсотки одержані»	10,00
31.12.2008 р.	Списання суми амортизації премії	952 «Інші фінансові витрати»	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	2,017
—	Отримання відсотків за облігаціями за 2008 р.	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	10,00
31.12.2009 р.	Нарахування до отримання відсоткового доходу	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	732 «Відсотки одержані»	10,00
31.12.2009 р.	Списання суми амортизації премії	952 «Інші фінансові витрати»	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	2,75
—	Отримання відсотків за облігаціями за 2009 р.	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	373 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	10,00

Продовження табл. 8.12

2.01.2010 р.	Отримання номінальної суми при погашенні облігації	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	100,00
--------------	--	---	--	--------

8.3.3. Облік інших довгострокових інвестицій

Фінансові інвестиції, які не є інвестиціями в боргові цінні папери і не обліковуються за методом участі в капіталі, відображаються на дату балансу за справедливою вартістю. Згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», справедлива вартість фінансових інвестицій в цінні папери визначається за їх поточною ринковою вартістю, а за відсутності такої — виходячи з експертної оцінки. У випадку відхилення справедливої вартості фінансових інвестицій від їх балансової вартості необхідно проводити їх переоцінку. Збільшення балансової вартості таких інвестицій відображається у складі інших доходів від звичайної діяльності таким записом:

Дт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»

Кт 733 «Інші доходи від фінансових інвестицій».

Зменшення балансової вартості таких інвестицій відображається у складі інших витрат від звичайної діяльності таким записом:

Дт 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»

Кт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

Приклад 8.15. Облік довгострокових фінансових інвестицій за справедливою вартістю.

Компанією «DJA» 01.01.2006 р. придбано 3000 акцій підприємства «Оріон» на загальну суму 4500 грн (ціна придбання однієї акції — 1,50 грн, номінальна вартість акції — 0,80 грн), що становить 15% випущених акцій, і 1500 акцій компанії «Юта» на суму 3000 грн за номінальною вартістю, що становить 20% випущених акцій. 31.12.2006 р. ринкова вартість акцій підприємства «Оріон» склала 1,70 грн за одиницю, а вартість акцій компанії «Юта» — 1,30 грн. 31.12.2006 р. підприємство «Оріон» оголосило дивіденди в розмірі 3% від номінальної вартості акцій, а підприємство «Юта» — в розмірі 1%. 01.01.2007 р. підприємство «DJA» одержало дивіденди. 31.07.2007 р. підприємство «DJA» продало 1000 акцій підприємства «Юта» за ціною 1,40 грн за одну акцію.

У бухгалтерському обліку підприємства «DJA» будуть здійснені записи (табл. 8.13).

Таблиця 8.13

Кореспонденція обліку довгострокових фінансових інвестицій за справедливою вартістю

Дата	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
01.01.2006 р.	Оприбутковано акції підприємств «Оріон» і «Юта» (4500 + 3000)	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	31 «Рахунки в банках»	7500
31.12.2006 р.	Проведено дооцінення акцій підприємства «Оріон» до справедливої вартості (3000 × (1,70 – 1,50))	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	600

Продовження табл. 8.13

31.12.2006 р.	Проведено уцінку акцій підприємства «Юта» до справедливої вартості [1500 × (2,00 – 1,30)]	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	1050
31.12.2006 р.	Нараховано дивіденди до отримання за акціями підприємств «Оріон» і «Юта» (3000 × 0,80 × 0,03 + 1500 × 2,00 × 0,01)	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	731 «Дивіденди одержані»	102
01.01.2007 р.	Отримано дивіденди	31 «Рахунки в банках»	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	102
31.07.2007 р.	Визнано дохід від реалізації акцій підприємства «Юта» (1 000 × 1,40)	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	741 «Доход від реалізації фінансових інвестицій»	1 400
31.07.2007 р.	Списано собівартість реалізованих акцій (1 000 × 1,30)	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	1 300
31.07.2007 р.	Доходи і витрати від реалізації списано на фінансовий результат	741»Дохід від реалізації фінансових інвестицій»	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	1 400
		793 «Результат іншої звичайної діяльності»	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	1 300
31.07.2007 р.	Визнано прибуток від реалізації акцій	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	441 «Прибуток нерозподілений»	100

Якщо справедливу вартість фінансових інвестицій достовірно визначити неможливо, то вони оцінюються на дату балансу за фактичною собівартістю з урахуванням зменшення корисності. Зменшення корисності — це втрата економічної вигоди в сумі перевищення балансової вартості активу (в даному випадку — інвестиції) над сумою, яку підприємство очікує отримати за час утримання інвестиції. Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій відображають у складі інших витрат з одночасним зменшенням балансової вартості інвестицій таким записом:

Дт 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»

Кт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

У кінці звітної періоду рахунки доходів та витрат закриваються на фінансові результати іншої звичайної діяльності такими записами:

Дт 733 «Інші доходи від фінансових операцій»

Кт 793 «Результат іншої звичайної діяльності»

та

Дт 793 «Результат іншої звичайної діяльності»

Кт 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій».

8.4. Облік поточних фінансових інвестицій

Поточні (короткострокові) фінансові інвестиції здійснюються на термін не більше одного року і можуть бути вільно реалізовані в будь-який час. Поточні фінансові інвестиції обліковуються на рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції», за дебетом якого відображається придбання (надходження) поточних фінансових інвестицій, за кредитом — зменшення їх вартості та вибуття.

Рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції» має два субрахунки:

- 351 «Еквіваленти грошових коштів»;
- 352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

Різниця між цими субрахунками полягає тільки в терміні інвестування: на субрахунок 352 обліковуються фінансові вкладення на термін не більше ніж 12 місяців, а на рахунок 351 — на термін не більше ніж 3 місяців.

До поточних фінансових інвестицій належать: короткострокові боргові цінні папери (векселі, облігації, ощадні сертифікати); короткострокові позики, надані іншим особам.

До поточних фінансових інвестицій можуть належать й невеликі пакети акцій, якщо підприємство не має наміру утримувати ці цінні папери на балансі більше одного року. Згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», поточні фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються в обліку за собівартістю, порядок визначення якої залежить від способу придбання (див. табл. 8.3). На дату балансу поточні фінансові інвестиції, які утримуються до погашення, оцінюються за амортизованою собівартістю; всі інші поточні інвестиції — за справедливою вартістю; а якщо останню достовірно визначити неможливо, то інвестиції відображаються в балансі за собівартістю з урахуванням зменшення їх корисності.

Кореспонденцію рахунків з обліку поточних фінансових інвестицій подано в табл. 8.14.

Таблиця 8.14

Кореспонденція рахунків з обліку поточних фінансових інвестицій

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Одержано поточні фінансові інвестиції від засновника в рахунок внеску до статутного капіталу	35 «Поточні фінансові інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»
2	Придбано поточні фінансові інвестиції за грошові кошти	35 «Поточні фінансові інвестиції»	31 «Рахунки в банках»
3	Переведено довгострокові фінансові інвестиції до розряду поточних	35 «Поточні фінансові інвестиції»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»
4	Відображено погашення довгострокової або поточної дебіторської заборгованості короткостроковими цінними паперами	35 «Поточні фінансові інвестиції»	18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», 37 «Розрахунки з різними дебіторами»
5	Отримано поточні інвестиції в оплату за реалізовану продукцію	35 «Поточні фінансові інвестиції»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Продовження табл. 8.14

6	Придбано поточні фінансові інвестиції за рахунок отриманої довгострокової, короткострокової позики	35 «Поточні фінансові інвестиції»	50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики»
7	Включено в собівартість поточних фінансових інвестицій витрати на сплату послуг сторонніх організацій, якими супроводжується їх придбання	35 «Поточні фінансові інвестиції»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
8	Погашено поточні фінансові інвестиції грошовими коштами	31 «Рахунки в банках»	35 «Поточні фінансові інвестиції»
9	Списання собівартості поточних фінансових інвестицій внаслідок їх продажу	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	35 «Поточні фінансові інвестиції»
10	Збільшено балансову вартість поточних фінансових інвестицій на суму дооцінки	35 «Поточні фінансові інвестиції»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
11	Зменшено балансову вартість поточних фінансових інвестицій на суму уцінки	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	35 «Поточні фінансові інвестиції»
12	Віднесено на збільшення балансової вартості поточних інвестицій амортизацію дисконту	35 «Поточні фінансові інвестиції»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»
13	Віднесено на зменшення балансової вартості поточних інвестицій амортизацію премії	952 «Інші фінансові витрати»	35 «Поточні фінансові інвестиції»

8.5. Відображення фінансових інвестицій у фінансовій звітності

Довгострокові фінансові інвестиції відображаються в розділі I активу Балансу (ф. № 1) у складі необоротних активів за двома статтями:

Довгострокові фінансові інвестиції:

- які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств — код рядка 040;
- інші фінансові інвестиції — код рядка 045.

Поточні фінансові інвестиції відображаються в розділі II активу Балансу у складі оборотних активів за статтями «Поточні фінансові інвестиції» (код рядка 220) і «Грошові кошти та їх еквіваленти» (код рядка 230).

У Примітках до фінансової звітності (ф. № 5) повинні бути розкриті:

- підстави для визначення справедливої вартості інвестицій;
- доходи та втрати від зміни справедливої вартості фінансових інвестицій за звітний період, які включені до відповідних статей Звіту про фінансові результати (ф. № 2);
- перелік асоційованих, дочірніх і спільних підприємств із зазначенням частки в капіталі та методів оцінювання, що використовуються для обліку таких фінансових інвестицій.

Інформація про доходи і витрати за операціями з фінансовими інвестиціями розкривається в розділі V «Доходи і витрати» форми № 5 (табл. 8.15).

V. Доходи і витрати (виписка з форми № 5)

Найменування показника	Код рядка	Доходи	Витрати
Б. Доходи і втрати від участі в капіталі за інвестиціями в:	500		
Асоційовані підприємства			
Дочірні підприємства	510		
Спільну діяльність	520		
В. Інші фінансові доходи і витрати	530		x
Дивіденди			
Відсотки	540	x	
Фінансова оренда активів	550		
Інші фінансові доходи і витрати	560		
Г. Інші доходи і витрати	570		
Реалізація фінансових інвестицій			
Реалізація необоротних активів	580		
Реалізація майнових комплексів	590		
Не операційна курсова різниця	600		
Безоплатно одержані активи	610		x
Списання необоротних активів	620	x	
Інші доходи і витрати	630		

Примітки відносно спільної діяльності залежать від того, без створення чи зі створенням юридичної особи здійснюється ця діяльність (рис. 8.5).

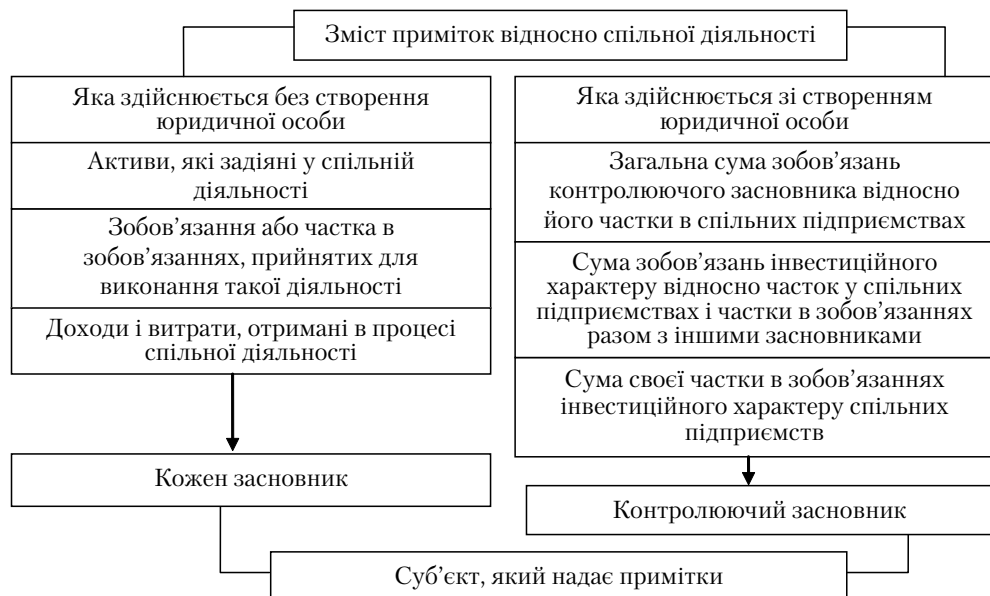


Рис. 8.5. Склад приміток відносно спільної діяльності

8.6. Практичний блок

Контрольні запитання

1. Які активи називають фінансовими інвестиціями?
2. Дайте характеристику таким цінним паперам як акції, облігації, ощадні сертифікати.
3. Яким чином фінансові інвестиції оцінюються на дату придбання?
4. Як саме визначається вартість фінансових інвестицій на дату балансу?
5. На яких рахунках ведеться облік фінансових інвестицій?
6. Охарактеризуйте особливості обліку фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства.
7. Охарактеризуйте особливості обліку фінансових інвестицій, які утримуються до їх погашення.
8. У чому полягає сутність методу ефективної ставки відсотка?
9. Який порядок розрахунку амортизації дисконту за інвестиціями до погашення?
10. Який порядок розрахунку амортизації премії за інвестиціями до погашення?
11. На підставі яких первинних документів здійснюється облік фінансових інвестицій?
12. Назвіть види доходів від фінансових інвестицій. На яких рахунках бухгалтерського обліку вони відображаються?
13. Яка інформація про фінансові інвестиції розкривається в Примітках до фінансової звітності?

Тести для самоконтролю

1. За формою вкладень фінансові інвестиції поділяються на:
 - а) прями інвестиції і непрямі;
 - б) інвестиції в асоційовані, дочірні та спільні підприємства;
 - в) інвестиції у корпоративні права і інвестиції в строкові цінні папери;
 - г) довгострокові та короткострокові.
2. Облігація — це:
 - 1) безстроковий цінний папір, що засвідчує внесок до статутного капіталу акціонерного товариства і дає право на отримання частини доходу АТ у вигляді дивідендів, а також на участь в управлінні товариством;
 - 2) свідоцтво банку про терміновий відсотковий внесок, що засвідчує право вкладника (тільки юридичної особи) на одержання після встановленого терміну суми внеску і відсотків по ньому;
 - 3) цінний папір, що засвідчує внесення його власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного папера у передбачений у ньому термін, з виплатою фіксованого відсотка;
 - 4) вид цінних паперів на пред'явника, що засвідчують внесення їх власниками грошових коштів до бюджету і дають право на отримання фінансового доходу.
3. Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, відображаються на дату балансу за:
 - а) фактичною собівартістю;
 - б) амортизованою собівартістю;
 - в) залишковою вартістю;
 - г) собівартістю з урахуванням зменшення корисності.
4. Амортизована собівартість інвестицій, придбаних з премією, визначається як різниця між:
 - а) сумою амортизації премії за звітний період і вартістю інвестицій на попередню дату;

- б) вартістю інвестицій за звітний період і сумою амортизації премії на попередню дату;
- в) вартістю інвестицій на попередню дату і сумою амортизації премії за звітний період.

5. До еквівалентів грошових коштів належать високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються в певні суми грошових коштів та:

- а) строк погашення яких не перевищує п'яти місяців;
- б) строк погашення яких на дату балансу не перевищує трьох місяців;
- в) початковий строк погашення яких не перевищує трьох місяців.

6. До фінансових інвестицій, що надають право власності, належать:

- а) боргові цінні папери;
- б) довгострокові векселі;
- в) внески до статутного капіталу.

7. Сума амортизації дисконту визначається як:

- а) різниця між вартістю інвестицій на попередню дату і сумою амортизації дисконту за звітний період;
- б) різниця між номінальною сумою відсотка та сумою відсотка за ефективною ставкою;
- в) добуток вартості інвестицій на попередню дату та ефективної ставки відсотка;
- г) різниця між сумою відсотка за ефективною ставкою і номінальною сумою відсотка.

8. Сума зменшення балансової вартості короткострокових фінансових інвестицій відображається у складі:

- а) втрат від участі в капіталі;
- б) інших витрат;
- в) інших операційних витрат;
- г) інших фінансових витрат.

9. Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за:

- а) собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестицій;
- б) фактичною собівартістю;
- в) справедливою вартістю;
- г) амортизованою собівартістю.

10. При відображенні довгострокових фінансових інвестицій за методом участі в капіталі дивіденди визнаються компанією-інвестором:

- а) на момент їх оголошення та збільшують балансову вартість фінансових інвестицій;
- б) на момент їх оголошення та зменшують балансову вартість фінансових інвестицій;
- в) на момент їхньої сплати та не впливають на балансову вартість фінансових інвестицій.

11. Під час придбання поточні фінансові інвестиції відображаються в обліку:

- а) за номінальною вартістю;
- б) за фактичною собівартістю;
- в) за амортизованою собівартістю;
- г) за справедливою вартістю.

12. Якщо придбання фінансових інвестицій здійснюється шляхом обміну на інші активи, то їхня собівартість визначається за:

- а) справедливою вартістю цих активів;
- б) залишковою вартістю цих активів;
- в) первісною вартістю цих активів.

13. Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій амортизується інвестором протягом періоду:

- а) з дати придбання;
- б) з дати придбання до погашення за методом ефективної ставки відсотка;
- в) з дати погашення.

Практичні вправи для самостійної роботи

Вправа 1

Підприємство «Інтел» 01.01.2006 р. придбало 50 000 акцій підприємства «Сатурн» на загальну суму 75 000 грн (ціна придбання однієї акції — 1,50 грн, номінальна вартість акції — 1 грн), що становить 20% випущених акцій, і 30 000 акцій компанії «Юпітер» на суму 51 000 грн (ціна придбання однієї акції — 1,70 грн, номінальна вартість акції — 2 грн), що становить 15% випущених акцій. 31.12.2006 р. ринкова вартість акцій підприємства «Сатурн» становила 1,60 грн, а вартість акцій компанії «Юпітер» — 1,40 грн 31.12.2006 р. підприємство «Сатурн» оголосило дивіденди в розмірі 10% від номінальної вартості акцій, а підприємство «Юпітер» — у розмірі 12%. 01.01.2007 р. підприємство «Інтел» одержало дивіденди. 31.07.2007 р. підприємство «Інтел» продало 10 000 акцій підприємства «Сатурн» за ціною 2,10 грн за одну акцію.

Відобразити на рахунках обліку операції:

- з придбання довгострокових інвестицій;
- з переоцінювання фінансових інвестицій на 31.12.2006 р.;
- з нарахування й одержання дивідендів;
- з продажу частини інвестицій (дохід і собівартість);
- зі списання витрат і доходів на фінансові результати.

Вправа 2

2.01.2005 р. підприємство «АВС» придбало облігації номінальною вартістю 3 000 000 грн зі річною фіксованою ставкою 7% з метою їх утримання до погашення. Ціна придбання — 292 200 грн. Термін погашення облігацій через — 3 роки. Виплата відсотків здійснюється щорічно наприкінці року.

Необхідно:

1) здійснити розрахунок амортизації дисконту й балансової вартості облігацій за кожний рік користування цінними паперами (розрахунки виконати в табл. 1);

Таблиця 1

Дата	Номінальна сума відсотка	Сума відсотка за ефективною ставкою	Сума амортизації дисконту	Амортизована собівартість облігацій

2) відобразити на рахунках обліку операції з придбання облігацій, щорічного нарахування відсотків, списання суми дисконту, списання витрат і доходів на фінансові результати, погашення номінальної вартості облігацій і щорічного одержання відсотків.

Вправа 3

Підприємство «Конто» 2.01.2005 р. придбало облігації номінальною вартістю 500 000 грн з річною фіксованою ставкою 9% з метою їх утримання до погашення. Ціна придбання — 520 190 грн. Термін погашення облігацій через — 5 років. Виплата відсотків здійснюється щорічно наприкінці року.

Необхідно:

1) здійснити розрахунок амортизації премії й балансової вартості облігацій за кожний рік користування цінними паперами (розрахунки виконати в табл. 2);

Таблиця 2

Дата	Номінальна сума відсотка	Сума відсотка за ефективною ставкою	Сума амортизації премії	Амортизована собівартість облігацій

2) відобразити на рахунках обліку операції з придбання облігацій, щорічного нарахування відсотків, списання суми премії, списання витрат і доходів на фінансові результати, погашення номінальної вартості облігацій і щорічного одержання відсотків.

Вправа 4

Підприємство «Альфа» 3.01.2006 р. придбало частку у власному капіталі підприємства «Бета» в розмірі 40% за 612 000 грн. Відомо, що чистий прибуток підприємства «Бета» за 2006 р. становив 130 000 грн. За результатами діяльності підприємства «Бета» в 2006 р. на зборах акціонерів було оголошено дивіденди до виплати в сумі 30 000 грн. Інший додатковий капітал підприємства «Бета» збільшився за рахунок дооцінювання необоротних активів на 50 000 грн.

Необхідно відобразити на рахунках обліку операції:

- 1) з придбання довгострокових інвестицій;
- 2) з нарахування й одержання дивідендів;
- 3) зі списання витрат і доходів на фінансові результати.

Вправа 5

10.01.2006 р. підприємством «Еквадор» придбано 10 облігацій номінальною вартістю 500 грн за кожен на суму 4900 грн. Строк погашення — 9 місяців. Виплата відсотків (9% від номінальної вартості) здійснюється один раз за три місяці. 25.05.2006 р. підприємство ухвалило рішення про уцінення облігацій у зв'язку зі зниженням курсу до 400 грн. 15.07.2006 р. облігації були реалізовані за ціною 390 грн за кожен.

Необхідно відобразити на рахунках обліку операції:

- 1) з придбання короткострокових фінансових інвестицій;
- 2) з одержання відсотків;
- 3) з продажу частини інвестицій (дохід і собівартість);
- 4) з відображення сум уцінки фінансових інвестицій станом на 25.05.2006 р.;
- 5) зі списання витрат і доходів на фінансові результати.

РОЗДІЛ 9. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Мета вивчення розділу: формувати в студентів знання з організації та методології обліку дебіторської заборгованості, в тому числі з використанням міжнародних стандартів обліку та фінансової звітності.

Після вивчення розділу студенти повинні знати:

- визначення дебіторської заборгованості;
- характеристики рахунків обліку дебіторської заборгованості;
- порядок нарахування сум дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками, за розрахунками з різними дебіторами (за виданими авансами, з підзвітними особами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків тощо);
- порядок відображення дебіторської заборгованості в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку;
- порядок розкриття інформації про дебіторську заборгованість у звітності.

Студенти повинні вміти:

- заповнювати первинні документи на основі господарських операцій за розрахунками з дебіторами;
- розраховувати резерв сумнівних боргів;
- здійснювати розрахунки суми погашення та дисконту за отриманими векселями;
- відображати інформацію про дебіторську заборгованість у фінансовій звітності.

Основні терміни

Безнадійна дебіторська заборгованість — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Відсотковий вексель — це вексель, на якому зазначена сума погашення та відсоток, який буде сплачено векселедержувачу за відстрочення платежу.

Дебіторська заборгованість — сума заборгованості покупців або замовників підприємства на певну дату.

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

Довгострокова дебіторська заборгованість — сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Замовники — це учасники договору, на підставі замовлення яких виготовляється конкретна продукція, надаються послуги, виконуються роботи іншим учасникам договору.

Коефіцієнт сумнівності — це відсоток сумнівних боргів від загальної суми дебіторської заборгованості встановленої групи.

Майбутня економічна вигода — це потенціал, який може сприяти надходженню, прямо або непрямо, грошових коштів або їх еквівалентів на підприємство.

Підрядники — спеціалізовані підприємства або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів на підставі договорів підрядку на капітальне будівництво.

Покупці — це фізичні або юридичні особи, які купують товари (роботи, послуги).

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

Претензія — вимога кредитора до боржника про добровільну оплату боргу, відшкодування збитків, сплата штрафу, усунення недоліків поставленої продукції або виконаної роботи.

Сумнівний борг — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Теперішня вартість — це грошова вартість майбутніх доходів на теперішній час.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості — сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Факторинг — вид фінансово-комерційних послуг, суть яких полягає у придбанні банками та іншими фінансовими організаціями боргів підприємств (зобов'язань з оплати поставлених товарів і виконаних робіт або послуг).

9.1. Визначення та економічна сутність дебіторської заборгованості

У процесі фінансово-господарської діяльності у підприємства постійно виникає потреба в проведенні розрахунків зі своїми контрагентами. Відвантажуючи виготовлену продукцію, підприємство, як правило, не отримує оплату одразу, тобто відбувається кредитування покупця. Таким чином, протягом періоду від моменту відвантаження продукції до моменту надходження платежу кошти підприємства знаходяться у вигляді дебіторської заборгованості.

Методологію обліку, основні поняття та порядок розкриття інформації про дебіторську заборгованість у фінансовій звітності визначає П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (далі — П(С)БО 10).

Згідно з П(С)БО 10, дебіторська заборгованість визначається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод і її сума може бути достовірно визначена.

Відповідно до П(С)БО 10, дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову і поточну. Дебіторська заборгованість у бухгалтерському обліку класифікується залежно від: термінів її погашення, ймовірності її погашення, оцінки відображення її в балансі (рис. 9.1).

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визначається 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 визначається дебіторською заборгованістю за нарахованими доходами (відсотками) у періоді її нарахування.

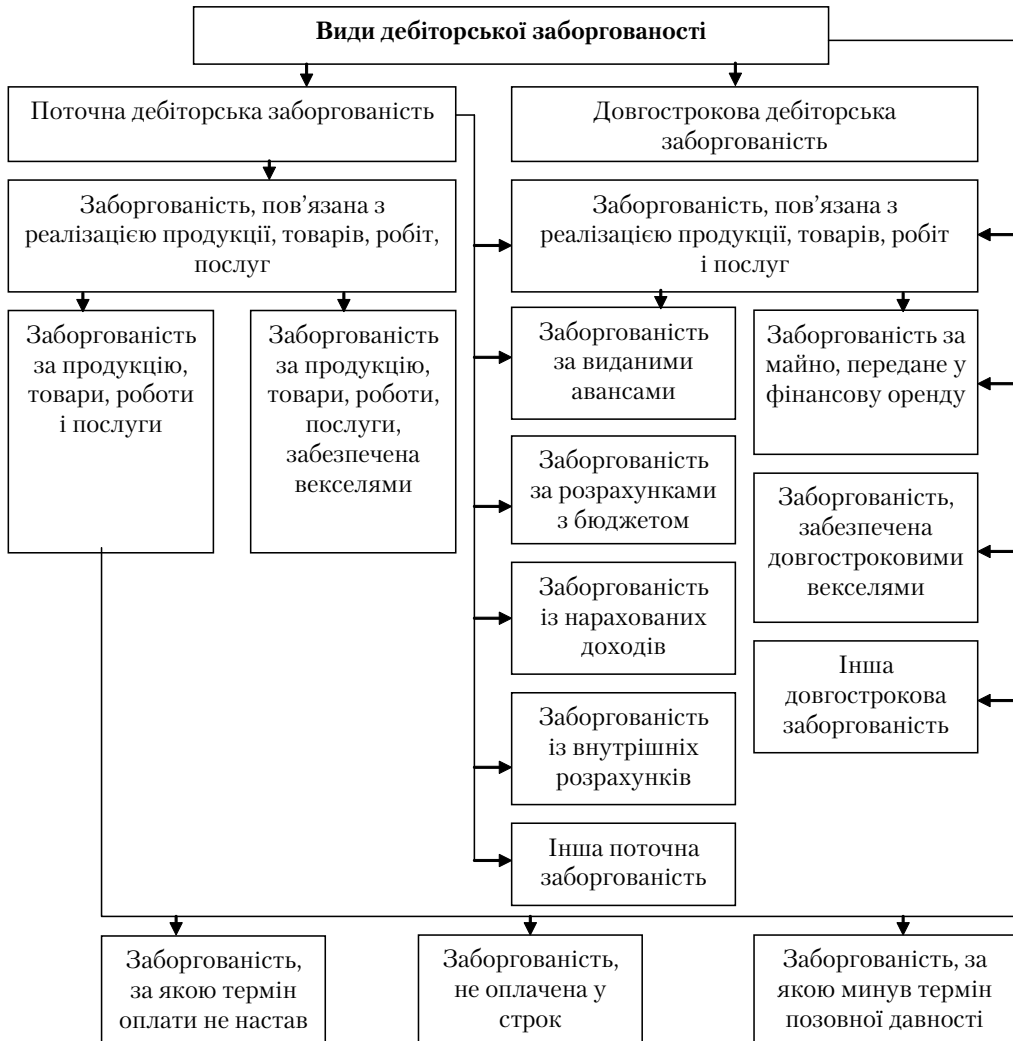


Рис. 9.1. Класифікація дебіторської заборгованості

Поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (окрім заборгованості, призначеної для продажу), включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю.

Поточна дебіторська заборгованість класифікується за трьома напрямками:

- 1) дебіторська заборгованість, за якою існує впевненість у погашенні її боржником;
- 2) дебіторська заборгованість, за якою існує невпевненість у погашенні її боржником;
- 3) дебіторська заборгованість, за якою немає впевненості у погашенні її боржником або закінчився строк позовної давності.

Поточна дебіторська заборгованість буває товарна і нетоварна (неопераційна).

Товарними називаються операції, коли йдеться про оплату продукції, робіт і послуг. Товарна дебіторська заборгованість виникає внаслідок звичайної операційної діяльності підприємства, яка може передбачати продаж товарів, виконання робіт чи надання послуг. До товарних належать розрахунки з покупцями та замовниками. За строками платежу дебіторська заборгованість класифікується на відстрочену (строк здійснення обов'язків за якою ще не настав) і прострочену (строк здійснення обов'язків за якою вже настав).

Нетоварна (неопераційна) дебіторська заборгованість виникає від іншої діяльності підприємства (тобто інших операцій, ніж продаж товарів, виконання робіт або надання послуг). Нетоварна дебіторська заборгованість відображається в обліку під відповідними назвами і не входить до складу товарної дебіторської заборгованості.

Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів. П(С)БО 10 передбачені два варіанти визначення величини сумнівних боргів:

- перший, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів;
- другий, на підставі класифікації дебіторської заборгованості за періодами її виникнення з врахуванням досвіду минулих років щодо платоспроможності дебіторів.

За двома способами величина резерву сумнівних боргів визначається як добуток суми дебіторської заборгованості за продукцію та коефіцієнта сумнівності. Різниця у способах полягає лише в тому, які суми дебіторської заборгованості беруть участь у розрахунку і як визначається коефіцієнт сумнівності.

У П(С)БО 10 зазначається, що коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію за попередні звітні періоди.

Виключення безнадійної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги з активів здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів. У разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів безнадійна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги списується з активів на інші операційні витрати.

Поточна дебіторська заборгованість, що не пов'язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг (дебіторська заборгованість по розрахунках та інша дебіторська заборгованість) і визнана безнадійною, списується з балансу з відображенням витрат у складі інших операційних витрат. За такою заборгованістю резерв сумнівних боргів не створюється.

Безнадійна дебіторська заборгованість також належить до поточної дебіторської заборгованості. Це заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

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

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

Класифікація дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Коефіцієнт сумнівності

встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні звітні періоди. Коefіцієнт сумнівності, як правило, зростає із збільшенням строків непогашеної дебіторської заборгованості.

Частина довгострокової дебіторської заборгованості, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, відображається на ту саму дату в складі поточної дебіторської заборгованості.

Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховують відсотки, відображається в балансі за її теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

9.2. Міжнародний досвід організації обліку дебіторської заборгованості

У системі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) визнання, класифікація та оцінювання дебіторської заборгованості прямо не визначені. В деяких міжнародних стандартах представлені лише загальні рекомендації з розкриття відповідної інформації у фінансових звітах.

При визначенні та класифікації дебіторської заборгованості в зарубіжній та українській практиці немає явних розбіжностей. Як за кордоном, так і у вітчизняному обліку під дебіторською заборгованістю компанії розуміють зобов'язання покупців чи інших контрагентів бізнесу перед компанією, наприклад, з виплати грошей за продані товари, продукцію, виконані роботи чи надані послуги.

Проблема визнання дебіторської заборгованості за кордоном пов'язана із застосуванням гнучкої системи численних знижок. Знижки, що надаються покупцеві, поділяються на дві великі групи:

- торгові знижки — це відсоткові знижки від базової ціни;
- знижки за оплату в строк — це знижки залежно від строку оплати.

Саме останній вид знижок за оплату в строк і створює проблему визнання дебіторської заборгованості. В зарубіжній практиці (переважно ЗПБО (загальні правила бухгалтерського обліку) США) існують два методи відображення таких знижок у бухгалтерському обліку.

1. Валовий метод, який найбільше використовується на практиці. Суть його полягає в такому: сума продаж та дебіторська заборгованість записуються на загальну (валову), без знижки, суму виставленого рахунку. Знижки відображаються лише тоді, коли здійснюється оплата, протягом періоду дії знижки. Для їхнього запису існує контррахунок до рахунку продаж, який у кінці року відображається в звіті про прибутки та збитки як коригувальна стаття (вираховується) до загальної величини виручки від продаж. Іншою коригувальною статтею є рахунок «Повернення товарів та знижки», який також має дебетове сальдо та відображає інформацію про суму повернених товарів або інших наданих знижок.

2. Чистий метод. При використанні цього методу знижка, не отримана покупцем, трактується як «штраф», який він повинен сплатити за придбання товару в кредит, а не за готівковий розрахунок, пізніше періоду дії знижки.

За кордоном щодо класифікації дебіторської заборгованості в балансі існують лише загальні правила, які носять рекомендаційний, а не директивний характер. За

очікуваними термінами погашення, які встановлюються в договорах, в усіх країнах заборгованість поділяється на поточну дебіторську заборгованість, тобто заборгованість, яка повинна бути погашена протягом одного року чи операційного циклу (залежно від того, який період довше), і непоточну (довгострокову) заборгованість, яку в окремих країнах (наприклад, країнах ОАЕ) поділяють на середньострокову та довгострокову. Міжнародні стандарти передбачають лише одне обмеження — «протягом одного року».

Довгострокові векселі до отримання, згідно з положенням системи ЗПБО США, також класифікуються як поточна дебіторська заборгованість, оскільки вважаються високоліквідними.

Звичайно дебіторська заборгованість у балансі зарубіжної компанії, зокрема в країнах англо-американської системи обліку, представляється, а отже, її класифікується, за такими групами:

- рахунки до отримання — вид дебіторської заборгованості, який виникає під час продажу товарів за «відкритим рахунком», без письмового зобов'язання покупця оплатити рахунок, тобто така заборгованість, яка існує в результаті надання короткострокового кредиту продавцем покупцю. За нормальних умов кошти за рахунком повинні бути отримані протягом 30–60 днів;
- векселі до отримання;
- дебіторська заборгованість, не пов'язана з реалізацією.

Крім дебіторської заборгованості покупців у балансі, відображається інша заборгованість.

У зарубіжній системі обліку дебіторська заборгованість за рахунками оцінюється та відображається в звітності за чистою вартістю реалізації, тобто за сумою грошей, яка реально може бути отримана в майбутньому в результаті погашення.

Для визначення чистої вартості реалізації необхідно оцінити чисту суму коштів, яку очікується отримати в результаті погашення дебіторської заборгованості по рахунках.

Чиста вартість реалізації, як правило, відрізняється від юридично належної до оплати величини. В США, наприклад, вона обчислюється шляхом сумування всієї дебіторської заборгованості за вирахуванням знижки та безнадійної дебіторської заборгованості. У зв'язку з цим, згідно з принципом обачності, проводяться два коригування:

- оцінюється та обліковується безнадійна дебіторська заборгованість;
- оцінюються можливі повернення товарів та враховуються надані раніше знижки.

Списання заборгованості може здійснюватися не тільки у випадку визнання її безнадійної.

У США компанії при списанні дебіторської заборгованості за рахунками можуть передавати свою дебіторську заборгованість третій особі, «ліквідувавши» її таким чином та отримавши певну суму грошей. Існує два найпоширеніших способи такої передачі:

1. Передача дебіторської заборгованості за рахунками під заставу. У цьому випадку власник дебіторської заборгованості позичає гроші кредитора, виписуючи звичайний вексель та передаючи під заставу дебіторську заборгованість як забезпечення. Якщо він не зможе оплатити вексель до зазначеної дати, то до кредитора переходить право конвертації, відданої під заставу дебіторської заборгованості в гроші.

2. Продаж дебіторської заборгованості за рахунками. Компанія може продавати право на отримання грошей за дебіторською заборгованістю факторинговій фірмі. Як правило, факторингові фірми за свої послуги беруть комісійні 1% та більше від суми дебіторської заборгованості, що придбається.

9.3. Облік довгострокової дебіторської заборгованості

Основні завдання обліку довгострокової дебіторської заборгованості:

- дотримання правил розрахункових операцій;
- зазначення в Наказі про облікову політику критеріїв класифікації дебіторської заборгованості;
- вибір форми бухгалтерського обліку, за якою обліковується дебіторська заборгованість;
- визначення методу нарахування резерву сумнівних боргів;
- складання графіка документообігу для документів, що підтверджують виникнення довгострокової дебіторської заборгованості, та доведення цієї інформації до виконавців;
- вибір облікових реєстрів, у яких відображається довгострокова дебіторська заборгованість та доведення цієї інформації до конкретних виконавців;
- організація передачі інформації з облікових реєстрів до центральної бухгалтерії (головному бухгалтеру) для її відображення в звітності;
- порядок проведення інвентаризації дебіторської заборгованості.

Облік операцій виникнення довгострокової дебіторської заборгованості здійснюється на підставі господарських договорів та первинних документів, що засвідчують факт здійснення господарської операції. Завдання організації документування цих операцій полягає в складанні документообігу із зазначенням конкретних виконавців, дат виписки та передачі документів до архіву.

Організація розрахунків з вітчизняними покупцями передбачає використання наступних основних документів: накладні, рахунки-фактури, рахунки, акти прийнятих робіт, послуг, товарно-транспортні накладні; товарні накладні, податкові накладні, матеріальний звіт тощо. Організація розрахунків з іноземними покупцями передбачає використання: комерційних накладних (залізничних накладних, актів прийнятих робіт, послуг, авіанакладних, коносаментів, товарно-транспортних накладних, пакувальних листів), платіжних документів на перерахування сум митних платежів та інших податків на рахунки митних установ, розрахунків бухгалтерії про наявність курсових різниць тощо.

При погашенні заборгованості покупців основні первинні документи, що використовуються в бухгалтерському обліку, такі: виписка банку, прибутковий касовий ордер, векселі, інкасове доручення тощо.

Документи, які застосовуються в разі виявлення порушень та розбіжностей у системі розрахунків з дебіторами на підприємстві, подано на рис. 9.2.

Підприємство, права якого порушені, звертається до порушника з письмовою претензією-вимогою щодо добровільного усунення порушень законодавства, яка підписується керівником і надсилається адресату рекомендованим (цінним) листом або вручається під розписку.



Рис. 9.2. Документи, що застосовуються в разі виявлення порушень у системі розрахунків з дебіторами на підприємстві

Види претензій представлені на рис. 9.3.

До претензій повинні бути додані всі документи, необхідні для їхнього розгляду. Підприємство, до якого надсилається претензія, повинно її розглянути у встановлені терміни і надіслати відповідь. У випадку безпідставної повної або часткової відмови дебітора, а також залишеної без відповіді претензії, проводиться підготовка матеріалів для пред'явлення позову.

Позовна заява подається до арбітражного суду у письмовій формі за підписом керівника підприємства.

Для документального оформлення розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестач і втрат від псування цінностей, нестач та розкрадання грошових коштів. Якщо винуватця виявлено, то застосовують такі документи: інвентаризаційний опис або інвентаризаційний акт (залежно від об'єкта перевірки); порівняльну відомість; договір про повну матеріальну відповідальність; розрахунково-платіжна відомість тощо.

Видача позик працівникам підприємства проводиться, якщо вона передбачена статутом або іншим аналогічним документом, за наявності оформлених належним чином документів і оформлюється договором. Обов'язковими складовими договору повинні бути: предмет договору, розмір та порядок видачі позики, термін, на який вона видається, порядок погашення, відповідальність та юридичні реквізити сторін.



Рис. 9.3. Види претензій

Взаємовідносини між учасниками спільної діяльності регулюються договорами. Оприбуткування членських внесків фіксується у відповідних документах — прибутковому касовому ордері, виписці банку; повернення коштів у разі виходу учасника зі складу спілки — у видатковому касовому ордері, платіжному дорученні.

Відповідно до цивільного законодавства спільна діяльність без створення юридичної особи здійснюється на підставі договору між її учасниками. За договором про спільну діяльність сторони (учасники) зобов'язуються шляхом об'єднання майна та зусиль спільно діяти для досягнення загальної господарської або іншої мети, щоб не суперечити діючому законодавству.

Підтвердженням отримання внесків у результаті спільної діяльності для учасників є авізо про оприбуткування майна учасником, який веде спільні справи, або первинний документ про отримання майна (копія накладної, квитанція до прибуткового касового ордеру тощо).

9.4. Синтетичний та аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості

Довгострокова дебіторська заборгованість — сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу. При цьому слід розуміти, що при віднесенні заборгованості до поточної або довгострокової до уваги береться не загальний очікуваний строк оплати згідно з договором, а очікуваний строк до погашення, який залишився з дати балансу.

До довгострокової дебіторської заборгованості відносять:

- заборгованість орендаря за фінансовою орендою, яка відображається в балансі орендодавця;
- надання позик іншим підприємствам;
- надання позик фізичним особам;
- заборгованість, що виникає при надзвичайних подіях, — пожежі, повені, крадіжці тощо.

Достовірна оцінка довгострокової дебіторської заборгованості має суттєвий вплив на правильне відображення інформації в облікових реєстрах і звітності. Важливу роль при цьому відіграє *принцип обачності*, який передбачає застосування в бухгалтерському обліку таких методів оцінки дебіторської заборгованості, які будуть запобігати завищенню оцінки активів.

Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються відсотки, відображається в балансі за її теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

Розрахунок теперішньої вартості здійснюється за допомогою дисконтування, тобто довгострокова дебіторська заборгованість оцінюється за дисконтованою вартістю майбутніх платежів, які очікуються для погашення цієї заборгованості.

Для обліку довгострокової дебіторської заборгованості Планом рахунків передбачено рахунок 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи».

Рахунок 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» — активний, балансовий, призначений для обліку господарських процесів, довгострокової дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб та інших активів.

За дебетом цього рахунка відображається виникнення (збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості, за кредитом — її погашення (списання) або переведення до складу поточної.

Цей рахунок має такі субрахунки:

- 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду», — відображаються чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, визначені згідно з П(С)БО 14 «Оренда»;
- 182 «Довгострокові векселі одержані» — призначений для обліку векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості;
- 183 «Інша дебіторська заборгованість» — призначений для обліку довгострокової дебіторської заборгованості, яка не відображається на інших субрахунках рахунка 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», зокрема розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позиками, інші види розрахунків.

- 184 «Інші необоротні активи» — призначений для обліку необоротних активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках класу 1 «Необоротні активи» Плану рахунків.

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, а синтетичного — журнал-ордер 3. Сальдо по цьому рахунку відображається у розділі II активу балансу.

На підставі договору оренди орендодавець може передати власні основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та нематеріальні активи у фінансову оренду іншому підприємству.

Нарахування заборгованості з фінансової оренди здійснюється на підставі договору оренди, акту приймання-передачі основних засобів, переведення заборгованості до складу поточної — довідок бухгалтерії. Аналітичний облік орендних зобов'язань ведеться відокремлено за кожним договором фінансової оренди.

Бухгалтерські проведення щодо відображення заборгованості за майно, що передане у фінансову оренду, наведено в табл. 9.1.

Таблиця 9.1

Відображення на рахунках обліку господарських операцій передачі майна у фінансову оренду

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списано знос основних засобів, що передаються у фінансову оренду	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
2	Списано залишкову вартість основних засобів, що передаються у фінансову оренду	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	10 «Основні засоби»
3	Відображено дохід від передачі основних засобів у фінансову оренду	181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»	742 «Дохід від відновлення корисності активів»
4	Відображено суму ПДВ	742 «Дохід від відновлення корисності активів»	641 «Розрахунки за податками»
5	Включено до складу поточної суми заборгованості орендаря за 1-й рік оренди	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»
6	Нараховано в кінці року суму фінансового доходу від 1-го року оренди	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	732 «Відсотки одержані»
		732 «Відсотки одержані»	79 «Фінансові результати»
7	На поточний рахунок надійшли кошти від орендаря: — за основні засоби; — відсотки.	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
			373 «Розрахунки за нарахованими доходами»
8	Надійшло устаткування після завершення строку оренди	641 «Розрахунки за податками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
		10 «Основні засоби»	

Для забезпечення оплати довгострокової дебіторської заборгованості можна застосувати вексельну форму розрахунків.

Бухгалтерський облік вексельних операцій залежить від виду векселів, порядку заповнення реквізитів векселя та їхнього змісту, порядку видачі та прийняття (акцепту), передачі та авалю векселів.

Вексель (нім. — заміна, обмін, розмін) — це письмово оформлене боргове зобов'язання встановленого зразка, яке засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити після настання строку певну суму грошей власнику векселя (векселеотримувачу).

Вексель належить до цінних паперів, які характеризуються як документ, що підтверджує майнові права, здійснення і передача яких можливі лише в разі його пред'явлення.

Розрізняють прості та переказні векселі. Простий вексель (соло) — письмовий документ, який містить просте і нічим не обумовлене зобов'язання векселедавця (боржника) сплатити векселеотримувачу (кредитору) зазначену грошову суму у визначений строк і в обумовленому місці. Простий вексель виписується позичальником із зобов'язанням сплатити борг кредитору.

Переказний вексель (тратта) — письмовий документ, який містить простий і нічим не обумовлений наказ векселедавця платнику сплатити певну суму грошей отримувачеві у визначений строк і у визначеному місці. Переказний вексель — це вимога кредитора до позичальника сплатити кошти третій особі — ремітенту.

Вексель належить до категорії суворо формальних документів. Це означає, що у випадку недотримання чітко встановленої форми векселя останній втрачає вексельну силу.

У простому векселі, що є письмовим розпорядженням-зобов'язанням позичальника, вказують місце і дату його видачі, суму боргового зобов'язання, строк і місце платежу, найменування кредитора, якому повинен бути проведений платіж, підпис позичальника-векселедавця.

У переказному векселі обов'язково повинні міститись такі дані: слово «вексель»; пропозиція сплатити певну суму; найменування трасата (платника); зазначення терміну і місця платежу; найменування ремітента (одержувача); зазначення строку і місця платежу; дата і місце складання векселя; підпис трасанта (особи, яка видала вексель). Переказний вексель повинен бути акцептований трасатом, інакше трасат не буде мати ніяких зобов'язань за векселем. Акцепт — це згода оплатити вексель. Запис про це трасат робить на лицьовій стороні векселя: «зобов'язуюсь оплатити» або «вексель акцептований», а також зазначає дату акцепту, ставить підпис і печатку.

Векселі, одержані у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості, обліковуються на рахунку 182 «Довгострокові векселі одержані».

Бухгалтерський облік вексельних операцій залежить від видів векселів, порядку заповнення реквізитів векселя та їхнього змісту, порядку видачі та прийняття (акцепту), передачі та авалю векселів.

Облік векселів ведеться паралельно з обліком дебіторської і кредиторської заборгованості. Належна оплата векселя у встановлений строк погашає всі вексельні зобов'язання.

Основні бухгалтерські проведення з обліку векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості, відображено у табл. 9.2.

Таблиця 9.2

Кореспонденція рахунків щодо обліку векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Одержано довгостроковий вексель від покупця в погашення заборгованості	182 «Довгострокові векселі одержані»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
2	Одержано довгостроковий вексель від дебітора в забезпечення заборгованості	182 «Довгострокові векселі одержані»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
3	Відображено різницю між номінальною та реальною вартістю отриманого довгострокового векселя	182 «Довгострокові векселі одержані»	69 «Доходи майбутніх періодів»
4	Отримано різницю між номінальною та реальною вартістю отриманого довгострокового векселя	182 «Довгострокові векселі одержані»	70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 74 «Інші доходи»
5	Отримано основні засоби, інші необоротні матеріальні та нематеріальні активи в рахунок погашення довгострокової заборгованості за векселем, який раніше був отриманий підприємством	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи»	182 «Довгострокові векселі одержані»
6	Здійснено довгострокові фінансові інвестиції за рахунок передачі довгострокового векселя	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	182 «Довгострокові векселі одержані»
7	Погашено довгостроковий вексель покупцем	30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти»	182 «Довгострокові векселі одержані»
8	Передано довгостроковий вексель у погашення кредиторської заборгованості	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	182 «Довгострокові векселі одержані»

Аналітичний облік за вексельними операціями ведеться за кожним одержаним векселем (за видами векселів): векселі, строк сплати за якими ще не настав; векселі, дисконтвані банком; векселі, не оплачені у встановлений термін.

До *іншої дебіторської заборгованості* належить, зокрема, дебіторська заборгованість за виданими довгостроковими позиками працівникам підприємства та інші види розрахунків.

Працівники підприємств можуть отримувати кредити та позики на індивідуальне й кооперативне житлове будівництво, інші цілі. Видача позик підприємством проводиться, якщо вона передбачена Статутом або іншим аналогічним документом та за наявності оформлених належним чином документів. Максимальний розмір позики для одного працівника законодавством не обмежується. Така операція повинна бути оформлена договором у письмовій формі, обов'язковими елементами якого є: пред-

мет договору, розмір і порядок видачі позики, термін, на який вона видається, порядок погашення, відповідальність сторін та юридичні реквізити сторін.

Видача позик здійснюється як готівкою, так і за безготівковим розрахунком, відповідно до заяви працівника. Позика може видаватись на будь-який термін, але вона повинна бути безвідсотковою та поворотною.

Якщо повернення позики відбувається шляхом утримання із суми заробітної плати працівника, то підписується додаткова угода, в якій передбачено зобов'язання працівника повернути гроші в такий спосіб.

Облік видачі довгострокових позик працівникам підприємства та інших розрахунків ведеться на субрахунку 183 «Інша дебіторська заборгованість».

Основні бухгалтерські проводки з обліку іншої дебіторської заборгованості відображено в табл. 9.3.

Таблиця 9.3

Кореспонденція рахунків щодо обліку іншої дебіторської заборгованості

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Видано з каси довгострокову позику працівникові підприємства	183 «Інша дебіторська заборгованість»	30 «Каса», 31 «Рахунки в банках»
2	Переведено раніше перерахований аванс до довгострокової дебіторської заборгованості	183 «Інша дебіторська заборгованість»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
3	Відображено доход від реалізації необоротних активів підприємства, якщо термін розрахунку становить більше 1-го року	183 «Інша дебіторська заборгованість»	74 «Інші доходи»
4	Погашено довгострокову дебіторську заборгованість основними засобами за домовленістю сторін	10 «Основні засоби»	183 «Інша дебіторська заборгованість»
5	Отримано в касу кошти в погашення довгострокової позики працівникові підприємства	30 «Каса», 31 «Рахунки в банках»	183 «Інша дебіторська заборгованість»
6	Переведено довгострокову дебіторську заборгованість до складу поточної, коли до її погашення залишається менше року	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	183 «Інша дебіторська заборгованість»
7	Списано довгострокову дебіторську заборгованість внаслідок надзвичайних подій	99 «Надзвичайні витрати»	183 «Інша дебіторська заборгованість»

9.5. Синтетичний та аналітичний облік поточної дебіторської заборгованості

Поточна дебіторська заборгованість — сума дебіторської заборгованості, яка виникає під час нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

У балансі поточна дебіторська заборгованість поділяється на заборгованість покупців і замовників та іншу поточну дебіторську заборгованість.

Дебіторська заборгованість як складова має визнаватися і відображатися у звітності в сумі, яка визначається з урахуванням оцінки дебіторської заборгованості в поточному обліку.

Порядок оцінювання дебіторської заборгованості наведено на рис. 9.4.



Рис. 9.4. Оцінювання дебіторської заборгованості

9.5.1. Облік короткострокових векселів отриманих

Подвійна природа векселя (з одного боку, це борговий (розрахунковий) документ, а з іншого — цінний папір) накладає відбиток на порядок його відображення в бухгалтерському обліку. На практиці навіть якщо вексель придбувається підприємством як цінний папір, то надалі він найчастіше використовується як борговий документ.

Зобов'язання покупців, замовників та інших дебіторів, забезпечені акцептованими до оплати переказними векселями або виданими простими векселями в рахунок оплати одержаних товарів, виконаних робіт або наданих послуг, відображаються підприємством-векселеотримувачем на рахунку 34 «Короткострокові векселі одержані».

Одержання векселів за продану продукцію відображається в бухгалтерському обліку записом:

Дт 34 «Короткострокові векселі одержані»

Кт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Аналогічно в бухгалтерському обліку здійснюються записи, пов'язані з одержанням векселів для забезпечення інших видів дебіторської заборгованості.

Сума доходу, одержана векселеотримувачем за відстрочку платежу, відображається за дебетом рахунку 34 «Короткострокові векселі одержані» і кредитом рахунку 733 «Інші доходи від фінансових операцій».

Після одержання вексель може залишатися у підприємства-векселеотримувача до настання строків платежу, може бути переданий іншій організації або особі в рахунок оплати за товари чи використаний для одержання кредиту в банку.

Суми, що обліковуються на рахунку 34 «Короткострокові векселя одержані», списуються з погашенням заборгованості, забезпеченої векселями, у кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів. При передачі векселя іншій організації або банку для погашення заборгованості здійснюється запис:

Дт рахунків 50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями»
Кт 34 «Короткострокові векселі одержані».

Вексель може бути оплачений векселедавцем достроково. Дисконтні операції, тобто дострокова виплата векселедержателю зазначеної у векселі суми з вирахуванням відсотків з моменту одержання до терміну платежу за векселем, відображаються за кредитом рахунку 34 «Короткострокові векселі одержані» у кореспонденції з рахунками 31 «Рахунки в банках» — на суму, одержану за проданий вексель, 732 «Відсотки одержані» — на суму відсотків за векселем.

Продаж короткострокових векселів як цінних паперів відображається в зворотному від придбання порядку із зарахуванням різниці між вартістю придбання векселів до складу фінансових результатів.

Господарські операції та кореспонденція рахунків для відображення в обліку операцій з короткостроковими векселями одержаними наведені в табл. 9.4.

Таблиця 9.4

Типові господарські операції та кореспонденція рахунків щодо обліку короткострокових векселів одержаних

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Одержано вексель від покупців і замовників, інших дебіторів для забезпечення заборгованості	34 «Короткострокові векселі одержані»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами»
2	Одержано вексель від покупців за відвантажену їм готову продукцію, роботи, послуги, товари, реалізовані фінансові інвестиції, необоротні активи, інше майно	34 «Короткострокові векселі одержані»	70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 74 «Інші доходи»
3	Одержано дохід за відстрочку платежу за векселем	34 «Короткострокові векселі одержані»	73 «Інші фінансові доходи»
4	Одержано в касу, на поточний рахунок кошти в погашення заборгованості, забезпеченої одержаними векселями	30 «Каса», 31 «Рахунки в банках»	34 «Короткострокові векселі одержані»
5	Передано одержаний вексель в погашення:	50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики» 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	34 «Короткострокові векселі одержані»
	– позики банку		
	– заборгованості перед постачальниками та підрядниками		
– кредиторської заборгованості			
6	Списано забезпечену векселем дебіторську заборгованість, що визнана безнадійною	944 «Сумнівні та безнадійні борги»	34 «Короткострокові векселі одержані»

Продовження табл. 9.4

7	Відображено дисконтні операції за векселем одержаним	97 «Інші витрати»	34 «Короткострокові векселі одержані»
8	Списано забезпечену векселем дебіторську заборгованість, що визнана безнадійною внаслідок надзвичайних подій	99 «Надзвичайні витрати»	34 «Короткострокові векселі одержані»

У звітності короткострокові векселі одержані відображаються в балансі у розділі II активу в рядку 150 «Векселі одержані», в якому вказується заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена векселями.

9.5.2. Облік дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги

Основними джерелами інформації для контролю розрахункових відносин з покупцями і замовниками є первинні документи з обліку розрахунків. Перелік первинних документів з обліку розрахунків наведено в табл. 9.5.

Таблиця 9.5

Первинні документи з обліку розрахунків з покупцями і замовниками

Розрахунки з вітчизняними покупцями	Розрахунки з іноземними покупцями
Виникнення заборгованості	
<ul style="list-style-type: none"> – накладні; – рахунки-фактури; – рахунки; – акт прийнятих робіт, послуг; – податкові накладні; – товарно-транспортні накладні; 	<ul style="list-style-type: none"> – комерційні документи (рахунки-фактури – <i>invoice</i>); – транспортні накладні (CMR-залізнична транспортна накладна, авіаційна накладна, коносамент, товарно-транспортна накладна, пакувальні листи); – платіжні документи на перерахування сум митних платежів та інших податків на рахунки митних установ; – розрахунки бухгалтерії про наявність курсових різниць тощо
Погашення заборгованості	
Виписка банку, прибутковий касовий ордер	Виписка банку, векселі тощо

При здійсненні товарообмінних (бартерних) операцій сторони укладають договори, в яких визначають строки взаємних поставок товарів, обов'язки сторін з виконання умов договорів та відповідальність сторін у випадку порушення прийнятих зобов'язань. При відвантаженні товару (виконанні робіт, наданні послуг) за бартерним обміном в обов'язковому порядку складаються рахунки-фактури, накладні, акти тощо, в яких зазначається окремим рядком сума податку на додану вартість, дата складання, найменування і адреса постачальника та покупця.

Структура договору, за яким постачальник зобов'язується відвантажувати покупцю продукцію власного виробництва згідно з попереднім замовленням або ж із наяв-

ного асортименту, з одного боку, а з іншого боку — покупець зобов'язується приймати й оплачувати дану продукцію.

Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» призначений для обліку розрахунків з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи та надані послуги, окрім заборгованості, забезпеченої векселями, а також узагальнення інформації про розрахунки з учасниками промислово-фінансових груп.

Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» має такі субрахунки:

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» — для обліку розрахунків з покупцями і замовниками, що перебувають на митній території України;

362 «Розрахунки з іноземними покупцями» — для обліку розрахунків з іноземними покупцями і замовниками з експортних операцій;

363 «Розрахунки з учасниками ПФГ» — для обліку операцій з учасниками промислово-фінансових груп.

За дебетом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг, яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори, що підлягають перерахуванню до бюджетів і включені до вартості реалізації; за кредитом — сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, в касу та інші види розрахунків.

Кореспонденція рахунків щодо бухгалтерського обліку розрахунків з покупцями і замовниками наведена в табл. 9.6.

Таблиця 9.6

Кореспонденція рахунків щодо обліку розрахунків з покупцями та замовниками

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Повернуто покупцеві коштів: – за неотриману продукцію – надлишково перераховані кошти	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	30 «Каса»
			31 «Рахунки в банках»
2	Одержано вексель від покупців	18 «Довгострокова дебіторська заборгованість», 34 «Короткострокові векселі одержані»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
3	Відновлено суму заборгованості покупця, яка раніше була визнана безнадійною, в результаті зміни його фінансового стану	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»
			071 «Списана дебіторська заборгованість»
4	Відображено дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	70 «Дохід від реалізації»
5	Відображено дохід від реалізації оборотних активів	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
6	Відображено курсову різницю в результаті перерахунку дебіторської заборгованості на дату отримання коштів	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»

Продовження табл. 9.6

7	Погашено покупцем заборгованість за товари	30 «Каса», 31 «Рахунки в банках»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
8	Відображено суми отриманих авансів, зараховані при пред'явленні покупцям (замовникам) рахунків за поставку готової продукції	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
9	Списано дебіторську заборгованість, яку визнано безнадійною: – у частині резерву – у сумі, що перевищує резерв – відображено суму списаної заборгованості на позабалансовому рахунку	38 «Резерв сумнівних боргів» 944 «Сумнівні та безнадійні борги»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» 071 «Списана дебіторська заборгованість»

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем і замовником, за кожним пред'явленим до сплати рахунком, за кожною операцією. З цією метою підприємство може вести картки аналітичного обліку на кожного дебітора або накопичувальну відомість довільної форми. На субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями», крім того, аналітичний облік ведеться в гривнях та валюті, обумовленій договором. Аналітичний облік повинен бути організований таким чином, щоб своєчасно надавати управлінцям необхідну повну інформацію про стан розрахунків з дебіторами з метою оптимізації обсягу дебіторської заборгованості та забезпечення її своєчасного погашення.

Аналітичний облік за рахунком 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» ведеться щодо кожного покупця.

9.6. Облік розрахунків з іншими дебіторами

9.6.1. Облік розрахунків за авансами виданими

У ряді випадків підприємства під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт (послуг), а також під час оплати продукції і робіт, прийнятих від замовників за частковою готовністю, можуть видавати аванси.

Аванс є грошовою сумою або іншою майновою цінністю, яка передається в рахунок виконання договірної зобов'язання. Це повний або частковий платіж. Здійснюючи авансовий платіж, покупець фінансує продаж за деякий час до надходження товару.

Для обліку розрахунків за виданими авансами під поставку матеріальних цінностей (виконання робіт, надання послуг), а також з оплати продукції та робіт, прийнятих замовником за частковою готовністю, передбачено рахунок 371 «Розрахунки за авансами виданими».

Авансові платежі постачальникам та іншим підприємствам здійснюються за допомогою платіжних доручень, у яких міститься посилення на укладений договір. Підтвердженням проведених платежів є виписка банку.

Аналітичний облік розрахунків за авансами виданими ведеться щодо окремих одержувачів грошових коштів у вигляді авансових платежів (за кожним дебітором).

На суму виданих авансів підприємство-покупець (замовник) здійснює запис за дебетом рахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» в кореспонденції з рахунком 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках» та ін. Одночасно відображається сума податкового кредиту з податку на додану вартість записом: Дт 641 «Розрахунки за податками» Кт 644 «Податковий кредит».

Видані, але не повернуті аванси, після закінчення терміну позовної давності списують як безнадійні борги: Дт 944 «Сумнівні та безнадійні борги» Кт 371 «Розрахунки за виданими авансами», одночасно списання дебіторської заборгованості відображається поза балансом за рахунком 071 «Списана дебіторська заборгованість».

9.6.2. Облік розрахунків з підзвітними особами

У процесі господарської діяльності у підприємства виникає необхідність видачі з каси готівки працівникам підприємства під звіт на господарські витрати та службові відрядження. У цьому випадку виникають розрахункові відносини з підзвітними особами.

Підзвітні особи — це працівники підприємства, які отримали грошові суми в підзвіт для майбутніх витрат згідно з наказом (розпорядженням) керівника підприємства. На підприємстві повинен бути складений і затверджений наказом керівника список осіб, які мають право одержувати гроші під звіт на господарські потреби.

Службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи.

Суму авансу на відрядження, що видається під звіт, визначають на підставі попереднього розрахунку. При цьому аванси на закордонні відрядження повинні видаватися у валюті тієї країни, до якої працівник відряджається, або у вільноконвертованій валюті в розмірах, зумовлених реальними потребами в країні перебування з дотриманням вимог НБУ щодо вивезення іноземної валюти за кордон та норм діючого законодавства.

Направлення працівників підприємства у відрядження здійснюється керівником підприємства з оформленням наказу, в якому зазначається: пункт призначення, назва підприємства або організації, куди відряджається працівник, термін і мета відрядження.

Наказ про направлення працівника у відрядження є підставою для видачі йому посвідчення про відрядження.

Посвідчення про відрядження — документ, який видається працівникові підприємства на підставі наказу (розпорядження) керівника для виконання службового доручення поза постійним місцем роботи.

На підприємстві необхідно вести спеціальні журнали обліку працівників, які вибувають у відрядження, і працівників, які прибувають з відрядження.

Працівники, які одержали готівку під звіт, зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства авансовий звіт про витрачені суми, до якого повинні бути додані всі документи, що підтверджують витрати.

Авансовий звіт — документ типової форми, що подається підзвітними особами, в якому зазначаються отримані в підзвіт суми, фактично здійснені витрати, залишок підзвітних сум, або їх перевитрачання.

Обов'язковим реквізитом авансового звіту є резолюція керівника підприємства або уповноваженої ним особи про затвердження вказаної суми витрат і його підпис. Бухгалтер опрацьовує авансовий звіт, проставляючи на документах і на звіті кореспондуючі рахунки, які відповідають призначенню авансу. Після складання авансового звіту визначається різниця між сумою отриманого авансу та фактичними витратами. Якщо працівник перевитратив авансову суму, то кошти повинні бути відшкодовані йому з каси підприємства без його заяви. Винятки становлять випадки, коли перевитрати були здійснені на цілі, не передбачені наказом. У такому випадку можливі такі варіанти:

- суму перевитрат відшкодовують за рішенням керівника з наступним приєднанням цієї суми до сукупного оподаткованого доходу працівника;
- суму перевитрат за авансовим звітом не відшкодовують і на авансовому звіті пишуть тільки суму, затверджену керівником.

Видані під звіт суми повинні витрачатися тільки за призначенням. Передача їх однією особою іншій забороняється. Видача готівки під звіт проводиться за умови повного звітування підзвітної особи за раніше виданий їй аванс. Залишок коштів понад суму, використану згідно з авансовим звітом, підлягає поверненню працівником до каси підприємства в такі строки:

- за відрядженнями — протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження (при закордонних відрядженнях у випадку застосування корпоративних пластикових карток міжнародних платіжних систем — не пізніше 10, а з дозволу керівника (за наявності поважних причин) — 20 робочих днів);
- на закупівлю сільськогосподарської продукції, продуктів її переробки та заготівлю вторинної сировини, крім металобрухту, — протягом 10 робочих днів з дня видачі готівки під звіт;
- на всі інші виробничі (господарські) потреби — наступного робочого дня після видачі готівки під звіт.

Якщо підзвітна особа не подала звіту та необхідних виправдувальних документів у встановлені строки або не повернула до каси залишків невикористаних сум авансів, бухгалтерія має право утримати таку заборгованість із нарахованої заробітної плати в порядку, встановленому чинним законодавством. До того ж, без подачі та підтвердження авансового звіту за попереднє відрядження працівник не може отримати гроші з каси підприємства за наступне.

Видача грошей працівникові на відрядження або на господарські потреби проводиться в касі підприємства шляхом оформлення видаткового касового ордера, а повернення невикористаних коштів працівником оформляється прибутковим касовим ордером.

Надходження ж товарно-матеріальних цінностей від підзвітної особи, тобто їх оприбуткування, підтверджує прибуткова накладна. В прибутковій накладній зазначається синтетичний рахунок, на якому обліковується даний вид ТМЦ їх найменування, одиниця виміру, кількість отриманих цінностей, їхня ціна та загальна сума, а також зазначається, куди були вони оприбутковані.

Дебіторська заборгованість підзвітних осіб нараховується за фактом отримання даними особами авансових підзвітних сум і погашається при повному розрахунку за даними сумами. Фактично здійснені та документально підтверджені витрати підзвітних осіб, пов'язані з виробничою діяльністю, списуються на собівартість продукції

(робіт, послуг). Кореспонденцію рахунків щодо обліку розрахунків з підзвітними особами наведено в табл. 9.7.

Таблиця 9.7

Кореспонденція рахунків щодо обліку розрахунків з підзвітними особами

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено суму авансу, виданого працівникові на відрядження або на господарські потреби	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	30 «Каса»
2	Списано з картрахунку проведені оплати підзвітною особою	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	313 «Інші розрахунки в банку в національній валюті»
3	Списано витрати в межах норм що оплачені з підзвітних сум і затверджені керівником	23 «Виробництво»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
		91 «Загальновиробничі витрати»	
		92 «Адміністративні витрати»	
		93 «Витрати на збут»	
4	Використано підзвітні суми для придбання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
5	Придбано підзвітною особою виробничі запаси, МШП, товари	20 «Виробничі запаси»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
		22 «МШП»	
		28 «Товари»	
6	Відображено податковий кредит з ПДВ за придбаними ТМЦ	641 «Розрахунки за податками й платежами»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
7	Утримано із заробітної плати працівника підзвітні суми	661 «Розрахунки за заробітною платою»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
8	Відображено суми витрат, понесені підзвітною особою понад встановлені норми (на відшкодування цієї суми є згода керівника)	949 «Інші витрати операційної діяльності»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
9	Повернуто до каси залишки невикористаних підзвітних сум	30 «Каса»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»

9.6.3 Облік розрахунків за нарахованими доходами

Для відображення розрахунків підприємства за належними до отримання відсотками, дивідендами, роялті й іншими доходами від вкладень (інвестицій) в інші підприємства (у тому числі в спільну діяльність без створення юридичної особи), а також доходів від передачі в оренду майна призначений рахунок 373 «Розрахунки за нарахованими доходами».

Роялті — платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торгових марок, авторського права, програмних продуктів тощо).

Відсотки — платежі за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, які заборговані підприємству. Вони визнаються в тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами.

Документи, якими оформлюються операції з розрахунків за нарахованими доходами, є довідки та розрахунки бухгалтерії, договори тощо.

Аналітичний облік доходів ведеться у розрізі їх видів.

Кореспонденцію рахунків щодо обліку розрахунків за нарахованими доходами наведено в табл. 9.8.

Таблиця 9.8

Кореспонденція рахунків щодо обліку операцій за нарахованими доходами

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано частку інвестора в дивідендах, що підлягають отриманню від дочірніх, асоційованих і спільних підприємств	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
2	Нараховано доходи від передачі активів в операційну оренду	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	713 «Дохід від операційної оренди активів»
3	Нараховано дивіденди, що підлягають отриманню від підприємств, що не є асоційованими, дочірніми або спільними відносно інвестора	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	731 «Дивіденди одержані»
4	Отримано доходи (відсотки, дивіденди тощо) у вигляді виробничих запасів, МШП, товарів	20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 28 «Товари»	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»
5	Отримано доходи (відсотки, дивіденди тощо) в готівковій формі	30 «Каса»	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»
6	Отримано доходи (відсотки, дивіденди тощо) в безготівковій формі	31 «Рахунки в банках»	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»
7	Видано в забезпечення погашення заборгованості з виплати доходів дебіторами короткостроковий вексель	34 «Короткострокові векселі одержані»	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»
8	Отримано доходи (відсотки, дивіденди тощо) у вигляді короткострокових боргових цінних паперів	35 «Поточні фінансові інвестиції»	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»

9.6.4 Облік розрахунків за претензіями

У процесі придбання (заготівлі) товарно-матеріальних цінностей і взаємодії з контрагентами підприємство може виявити порушення договірних умов (невідповідність цін, арифметичні помилки в розрахункових документах, нестача понад норм

природного убутку, інші порушення умов договору). У цих випадках сторони змушені вдаватися до примусового виконання умов договорів стороною, яка їх частково не виконала.

Підприємство, права якого порушені, звертається до порушника з письмовою претензією, яка підписується керівником і надсилається адресату рекомендованим (цінним) листом або вручається під розписку.

Претензія — вимога кредитора до боржника про добровільну сплату боргу, відшкодування збитків, сплату штрафу, усунення недоліків поставленої продукції або виконаної роботи.

Претензія повинна містити:

- повне найменування та поштові реквізити заявника претензії й юридичної особи, до якої вона пред'являється, та номер претензії;
- обставини, на підставі яких пред'явлено претензію; докази, що їх підтверджують; посилання на відповідні нормативні акти;
- вимоги заявника;
- суму претензії та її розрахунок (якщо претензія підлягає грошовій оцінці), до якої включаються: сума основного боргу (з урахуванням індексу інфляції); пеня за прострочення (якщо вона передбачена в договорі, але не більше подвійної ставки, встановленої НБУ); сума штрафу; сума завданих збитків;
- платіжні реквізити заявника;
- перелік документів, які додаються до претензії та інші докази.

У разі задоволення претензії у відповіді зазначають визнану суму, номер і дату платіжного доручення на перерахування визнаної суми або інший спосіб задоволення претензії. Якщо в задоволенні претензії відмовлено або не було дотримано строку відповіді на претензію, то заявник має право подати позов до арбітражного суду.

Облік розрахунків за претензіями, які пред'явлені постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за пред'явленими їм і визнаними штрафами, пенею, неустойками, ведеться на рахунок 374 «Розрахунки за претензіями».

Підставою для запису операцій на рахунок 374 «Розрахунки за претензіями» є акти приймання вантажу, рішення судових органів, письмові згоди постачальників на пред'явлені претензії, виписки установ банків на суми, що надійшли в порядку задоволення претензій.

Аналітичний облік ведеться в розрізі постачальників, транспортних організацій та інших юридичних осіб і пред'явлених до них претензій.

За дебетом рахунка 374 «Розрахунки за претензіями» обліковуються суми пред'явлених підприємством претензій:

- у випадку виявлення перевіркою в рахунках постачальників невідповідностей цін і тарифів, передбачених договором, арифметичних помилок у кореспонденції з рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». Якщо завищення цін або арифметичні помилки виявились після здійснення записів на рахунках обліку ТМЦ або витрат за цінами, вказаними постачальниками, то в такому випадку рахунок 374 «Розрахунки за претензіями» за дебетом кореспондує з кредитом рахунків обліку відповідних ТМЦ або витрат;
- при виявленні невідповідності якості товарно-матеріальних цінностей постачальників технічним вимогам, обумовленим договорами, в кореспонденції з кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

- при нестачі вантажу постачальників у межах норм природного убутку, в кореспонденції з кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- при виявленні браку або простою, що виник з вини постачальників, у сумах, визнаних платниками або присуджених арбітражними судами, у кореспонденції з рахунками 24 «Брак у виробництві», 92 «Адміністративні витрати» тощо;
- при виявленні помилково списаних установами банків з рахунків платників сум, у кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів;
- при нарахуванні штрафів, пені, неустойки, що стягуються з постачальників, замовників за недотримання договірних обов'язків, у розмірах, визнаних платниками або присуджених арбітражними судами, у кореспонденції з рахунками фінансових результатів.

Суми пред'явлених, але не визнаних платниками претензій, на рахунках бухгалтерського обліку не відображаються.

Рахунок 374 «Розрахунки за претензіями» кредитується на суми платежів, що надійшли, в кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів:

Дт 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках»

Кт 374 «Розрахунки за претензіями».

У випадку, якщо пред'явлені претензії не визнані судовими органами та стягнення не підлягають, їх суми, як правило, відносять на рахунки, з яких вони були списані:

Дт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 24 «Брак у виробництві», 92 «Адміністративні витрати»

Кт 37 «Розрахунки з іншими дебіторами».

9.6.5 Облік розрахунків з відшкодування завданих збитків

Підприємства ведуть розрахунки зі своїми працівниками з відшкодування матеріальних збитків, завданих ними в результаті нестач і розкрадань грошей і ТМЦ, виявлених втрат від псування майна та матеріалів, допущеного браку, а також інших видів шкоди.

Збитки — це виражена в грошовій формі шкода, завдана одній особі протиправними діями іншої. Збиток, завданий підприємству, належить до відшкодування особою, яка завдала збиток, у повному обсязі, за винятком випадків, передбачених законодавством.

Економічна сутність відшкодування збитків полягає не в тому, що винна особа компенсує підприємству облікову вартість, наприклад, вкраденого активу, а в тому, що вона покриває витрати на його повне оновлення. Тому при розрахунку суми відшкодування збитку, нанесеного навмисними діями, використовують коефіцієнт кратності, при цьому розмір збитків може у кілька разів перевищувати розмір прямої дійсної шкоди.

Для обліку розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестач і розкрадання грошових коштів, якщо винуватця виявлено, призначено рахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків». Покриття працівниками шкоди в розмірі, що не перевищує середнього місячного заробітку, відбувається за розпорядженням власника або уповноваженої ним особи, а в інших ви-

падках — шляхом подання власником позову до суду. Тому підставами записів сум за дебетом рахунка будуть наказ керівника або відповідне рішення суду, а їх списання з кредиту — документи, що підтверджують погашення заборгованості (ПКО, виписка банку, накладна тощо) або утримання сум із заробітної плати (розрахунково-платіжна відомість, платіжна відомість тощо).

Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожною винною особою.

Кореспонденція рахунків щодо обліку розрахунків за відшкодуванням завданих збитків наведено в табл. 9.9.

Таблиця 9.9

**Кореспонденція рахунків щодо обліку розрахунків
за відшкодуванням завданих збитків**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Віднесено на винну особу фактичну нестачу, що підлягає відшкодуванню	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»
2	Відображено різницю між сумою до відшкодування, розрахованою згідно з діючим законодавством, та фактичною сумою нестачі	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
3	Погашено заборгованість винною особою: – грошовими коштами – матеріальними цінностями	30 «Каса», 31 «Рахунки в банках» 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»
4	Утримано суму недостачі із заробітної плати	66 «Розрахунки з оплати праці»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»

9.6.6. Облік розрахунків за позиками членам кредитних спілок

Для здійснення кредитування членів кредитних спілок створюються кредитні спілки. Члени кредитної спілки з обумовленою в договорі періодичністю вносять членські внески, за рахунок яких за погодженою схемою кредитування здійснюється видачі кредитів членам кредитної спілки.

Облік розрахунків за цими видами позик у кредитних спілках ведеться на рахунку 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок». Підставою для записів за дебетом рахунка є договір між членами кредитних спілок, ВКО, платіжні доручення, за кредитом — авізо щодо оприбуткування майна учасником, який веде спільні справи, накладна, прибутковий ордер тощо. Аналітичний облік ведеться за кожною виданою позикою, кожним членом спілки.

Одержання позики членами кредитної спілки відображається проводкою:

Дт 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок»

Кт 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках».

Повернення виданих коштів учасником зі спілки:

Дт «Каса», 31 «Рахунки в банках»

Кт 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок».

9.6.7 Облік розрахунків з іншими дебіторами

Заборгованість, яка відображається на цьому рахунку, включає різні за економічним змістом розрахунки з юридичними та фізичними особами. Категорії дебіторів, які відносяться до інших, наведено в табл. 9.10.

Таблиця 9.10

Економічний зміст розрахунків з іншими дебіторами в розрізі категорій дебіторів

Категорії дебіторів	Економічний зміст розрахунків
Підприємства та організації	За операціями некомерційного характеру (за роботи та послуги, виконані установами зв'язку, навчальними закладами, науково-дослідними організаціями тощо); згідно з виконавчими документами судових органів
Персонал підприємства	Згідно з виконавчими документами судових органів, за наданими безвідсотковими позиками
Квартиронаймачі	Оплати за житлово-комунальні послуги

Аналітичний облік на рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» ведеться за кожним дебітором, видами заборгованості, термінами її виникнення та погашення. Синтетичний облік ведеться в журналі за рахунком 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», який складається в бухгалтерії.

На рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» також обліковуються розрахунки з працівниками підприємства за товари, продані в кредит, за надані позики. Позики можуть надаватися на індивідуальне та корпоративне житлове будівництво, придбання або будівництво присадибних будинків і благоустрій присадибних ділянок тощо. Видача короткострокових позик працівникам проводиться, як правило, з каси підприємства й оформлюється бухгалтерською проводкою:

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кт 30 «Каса»

Погашатися вони можуть, залежно від умов договору, декількома способами:

– утримання із заробітної плати:

Дт 66 «Розрахунки з оплати праці»

Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

– внесенням готівки в касу:

Дт 30 «Каса»

Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

– отриманням коштів на банківські рахунки:

Дт 31 «Рахунки в банках»

Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Поточна дебіторська заборгованість, не пов'язана з розрахунками за реалізованими товарами, роботи, послуги, списується бухгалтерською проводкою:

Дт 944 «Сумнівні та безнадійні борги»

Кт 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Одночасно сума відображається на рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість».

На позабалансовому рахунку сума списаної дебіторської заборгованості обліковується не менше трьох років з дати списання для прослідкування за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового стану боржника.

9.7. Інвентаризація дебіторської заборгованості

Інвентаризація дебіторської заборгованості полягає у виявленні за відповідними документами її залишків і ретельній перевірці обґрунтованості сум, які обліковуються на рахунках. Члени інвентаризаційної комісії встановлюють терміни виникнення дебіторської заборгованості, її реальність, осіб, винних у пропусценні термінів позовної давності, перевіряють вжиті заходи щодо стягнення заборгованості.

На рахунках обліку розрахунків із дебіторами повинні залишатися виключно узгоджені суми, відображення в обліку неврегульованих сум не допускається. Реальність даних бухгалтерського обліку про стан розрахунків підтверджується актами звірки.

Перед початком інвентаризації підприємство-кредитор усім дебіторам повинно передати виписки про їхню заборгованість, що пред'являються інвентаризаційній комісії для підтвердження реальності заборгованості. Підприємства-дебітори зобов'язані протягом десяти днів від дня отримання виписок підтвердити заборгованість або надати свої заперечення.

У процесі інвентаризації стану розрахунків із працівниками підприємства перевіряються звіти підзвітних осіб за виданими авансами із врахуванням їхнього цільового призначення; виявляються несплачені суми заробітної плати, які підлягають депонуванню, а також суми та причини виникнення зайвих виплат працівникам; обґрунтованість відображеної в бухгалтерському обліку заборгованості за нестачами та крадіжками.

Особливу увагу інвентаризаційна комісія приділяє перевірці дат виникнення і строків погашення дебіторської заборгованості, простроченій заборгованості, а також оцінюванню дебіторської заборгованості.

Результати інвентаризації розрахунків оформлюються актом. У ньому перераховуються рахунки, за якими проводилась інвентаризація, зазначаються суми непогашеної заборгованості, безнадійних боргів, а також заборгованості, за якою закінчився термін позовної давності. За цими видами заборгованості до акту інвентаризації розрахунків додається довідка, в якій наводяться назви й адреси дебіторів, сума заборгованості, зазначаються причини її виникнення, з якого часу та на підставі яких документів. За сумою дебіторської заборгованості, за якою минув термін позовної давності, в довідці зазначаються особи, які винні в пропусценні цих термінів.

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

Специфіка проведення інвентаризації дебіторської заборгованості полягає в тому, що перевірка здійснюється за допомогою прийомів документального контролю:

- 1) прийоми перевірки окремого документа: формальна перевірка, арифметична перевірка, нормативно-правова перевірка;

- 2) прийоми перевірки декількох документів, що відображають одну й ту саму або взаємопов'язані операції: зустрічна перевірка, взаємний контроль;
- 3) прийоми перевірки документів, що відображають рух однорідних цінностей: контрольне порівняння, відновлення кількісно-сумового обліку, хронологічна перевірка.

Специфікою процесу інвентаризації дебіторської заборгованості є необхідність перевірки поряд із суто бухгалтерською інформацією відповідності здійснених операцій законодавчо-правовим нормам.

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

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

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

Перед початком проведення інвентаризації необхідно скласти акти звірки взаємної заборгованості. За актами звірки розрахунків з дебіторами комісія встановлює строки виникнення, можливість погашення заборгованості й осіб, з вини яких пропущено строки позовної давності.

У процесі проведення інвентаризації заборгованостей складається акт інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими кредиторами та дебіторами. До акта інвентаризації розрахунків додається довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість, за якою строк позовної давності минув.

Безпосередньо відображення в фінансовій звітності результати проведених інвентаризацій не знаходять, однак опосередковано вони відображаються так:

- у Балансі (ф. № 1) суми розбіжностей між даними обліку та даними, що були отримані за результатами інвентаризації, відображаються в III та IV розділах пасиву Балансу – довгострокові та поточні зобов'язання відповідно;
- у Звіті про фінансові результати (ф. № 2) наслідки проведених інвентаризацій знаходять відображення у складі інших операційних доходів, інших операційних витрат, інших доходів, інших витрат;
- у Звіті про рух грошових коштів (ф. № 3) – як збільшення (зменшення) поточних зобов'язань та інші надходження та платежі;
- у Звіті про власний капітал (ф. № 4) – у складі виплат власникам (у разі неправильного нарахування дивідендів);
- у Примітках до річної фінансовій звітності (ф. № 5) – у розділі V «Доходи і витрати» у складі інших операційних доходів та витрат; інших доходів та витрат.

9.8. Відображення дебіторської заборгованості у фінансовій звітності

У Балансі залишки за статтями дебіторської заборгованості відображаються залежно від терміну погашення (в межах року чи більше) за різними статтями.

Під час складання звітності підприємство аналізує стан дебіторської заборгованості з метою поділу її на поточну і довгострокову.

Оскільки активи повинні відображатися за вартістю, яка реально може бути отримана від їх використання, продажу або зазначенням резерву сумнівних боргів. Заборгованість, зменшена на величину резерву, відображає кількість грошей, що дійсно можуть надійти на підприємство. При цьому необхідно правильно розрахувати резерв сумнівних боргів.

Нарахування резерву сумнівних боргів відображається в складі статті «Інші операційні витрати» у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» в рядку 90. Поточна дебіторська заборгованість, не пов'язана з розрахунками за реалізовані товари, роботи, послуги, списується з балансу з відображенням у складі витрат за тією ж статтею і в тому самому рядку.

Поточна дебіторська заборгованість покупців та замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем) відображається в статті балансу «Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги» (рядки 160–162 активу Балансу). До підсумку Балансу включається чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості.

Чиста реалізаційна вартість (рядок 160 активу Балансу) — сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Згідно з положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», ця сума в Балансі підприємства визначається шляхом віднімання від загальної суми дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги (рядок 161 активу Балансу) резерву сумнівних боргів (рядок 162 активу Балансу), тобто тієї суми заборгованості, за якою існує невпевненість у погашенні її боржником.

Зміни в розмірах поточної дебіторської заборгованості відображаються у Звіті про рух грошових коштів підприємства (ф. № 3).

Дебіторська заборгованість по нетоварних операціях відображається в рядках 180–210 II розділу активу Балансу.

У статті «Довгострокова дебіторська заборгованість» (рядок 050 Балансу) показується заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати Балансу. Ця стаття відповідає дебетовому сальдо рахунка 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість» та відображає вартість заборгованості за майно, передане у фінансову оренду, довгострокові векселі одержані та іншу дебіторську заборгованість, наприклад, розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позиками тощо.

9.9. Практичний блок

Контрольні запитання

1. Дайте визначення і характеристику дебіторської заборгованості.
2. Дайте визначення довгострокової дебіторської заборгованості.
3. Дайте визначення поточної дебіторської заборгованості.
4. Як визначити величину резерву сумнівних боргів та з якою метою він створюється?
5. Які рахунки використовують для бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості?
6. Що таке вексель?
7. Як здійснюється аналітичний облік за вексельними операціями?
8. Назвіть методи оцінювання дебіторської заборгованості.
9. Назвіть види довгострокової дебіторської заборгованості.
10. Назвіть види поточної дебіторської заборгованості.
11. Дайте характеристику субрахунку щодо обліку розрахунків за довгостроковими позиками працівників підприємства.
12. Дайте характеристику субрахунку щодо обліку розрахунків з покупцями і замовниками.
13. Назвіть порядок визначення і списання в обліку дебіторської заборгованості із строком позовної давності.
14. Дайте визначення чистої реалізаційної вартості дебіторської заборгованості.
15. Дайте визначення терміну «претензія».

Тести для самоконтролю

1. Резерв сумнівних боргів щодо дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги нараховується:
 - а) на кінець поточного місяця;
 - б) на початок місяця;
 - в) у міру необхідності при виявленні безнадійних боргів;
 - г) на початку фінансового року.
2. Різниця між номінальною та реальною вартістю отриманого довгострокового векселя у бухгалтерському обліку відображається таким записом:
 - а) Дт 182 «Довгострокові векселі одержані»
Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;
 - б) Дт 182 «Довгострокові векселі одержані»
Кт 69 «Доходи майбутніх періодів»;
 - в) Дт 69 «Доходи майбутніх періодів»
Кт 182 «Довгострокові векселі одержані»;
3. Теперішня вартість — це:
 - а) грошова вартість майбутніх періодів на теперішній час;
 - б) договірна вартість довгострокової заборгованості;
 - в) дисконтована вартість майбутніх платежів.
4. За строками платежу дебіторська заборгованість класифікується на:
 - а) товарну і нетоварну;
 - б) відстрочену і прострочену;
 - в) заборгованість, за якою термін оплати не настав, заборгованість, не оплачена у строк, заборгованість, за якою минув термін позовної давності.
5. Аналітичний облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків ведеться за:
 - а) кожним кредитором;

- б) кожним дебітором;
- в) кожним дебітором і кредитором;
- г) правильної відповіді немає.

6. Облік бланків векселів здійснюється на рахунку:

- а) 34 «Короткострокові векселі одержані»;
- б) 51 «Довгострокові векселі одержані»;
- в) 08 «Бланки суворої звітності».

7. Для обліку дебіторської заборгованості фізичних і юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу й буде погашена після 12 місяців від дати балансу, призначено рахунок:

- а) 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;
- б) 37 «Розрахунки з різними дебіторами»;
- в) 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість».

8. У випадку визнання дебіторської заборгованості безнадійною та її списання з балансу чиста реалізаційна вартість заборгованості (загальної суми за Балансом):

- а) збільшується;
- б) зменшується;
- в) не змінюється;
- г) вірної відповіді немає;
- г) правильна відповідь а і б.

Практичні вправи для самостійної роботи

Вправа 1

Іваненко П. М. — працівник підприємства, розташованого в м. Дніпропетровську. До його посадових обов'язків входить контроль якості обслуговування клієнтів торговельної мережі, розташованих у містах Кривий Ріг, Запоріжжя, Херсон та Вінниця. У зв'язку із цим йому здійснюється доплата в сумі 1200,00 грн за роз'їзний характер роботи. 20 червня 2009 р. він був відряджений на службовому автомобілі на три дні до м. Кривий Ріг, Запоріжжя, Херсон та Вінниця для здійснення контролю якості обслуговування клієнтів. Для цього він отримав аванс у сумі 600 грн. Яким чином бухгалтер підприємства розрахує витрати на відрядження працівника, які він поніс у зв'язку з відрядженням? Обґрунтуйте свою відповідь.

Вправа 2

Працівник ТОВ «ПОСТ» Великий С.П. був відряджений до м. Лодзь (Польща) з 8 по 13 червня 2009 року. Наказом по підприємству йому було видано добові за розрахунком 120 дол. США за кожну добу перебування за кордоном. Після повернення з відрядження працівник відзвітував перед бухгалтерією 16 червня 2009 року. Сума вартості квитків становила 2000 грн. Вартість проживання в готелі становила 115 дол. США за добу. Установіть суму, яку підприємство винне працівникові. Визначте, чи підлягає оподаткуванню ПДФО сума понаднормативних добових, якщо до рахунку готелю, де він проживав, включено витрати на харчування.

Вправа 3

Підприємство займається виготовленням та реалізацією торговельного обладнання для магазинів. 15 червня 2009 року підприємство продало обладнання на суму 10 000 грн (у тому числі ПДВ 20%). 1 липня підприємство отримало 5000 грн та 18%-ний простий вексель на непогашену вартість дебіторської заборгованості. Цей вексель буде погашено двома рівними частками разом з відсотками 31 грудня 2009 року та 30 червня 2010 року. Відобразіть господарські операції в бухгалтерському обліку підприємства на всі необхідні дати.

Вправа 4

01.06.2009 р. оптовим торговельним підприємством «Калина» відвантажено товари покупцям згідно з договором купівлі-продажу товарів на суму 80 000 грн (у тому числі ПДВ 20%). Собівартість реалізованих товарів становила 56 256 грн.

20.06.2009 р. покупець повернув неякісні товари на суму 12 000 грн (у тому числі ПДВ 20%). Відобразіть в обліку господарські операції оптового торговельного підприємства і визначте результат основної діяльності за червень 2009 р.

Вправа 5

Підприємство «Послуги — усім» надає автотранспортні послуги. 01.06.2009 р. одержано авансовий платіж за доставку вантажу в сумі 50 000 грн (в т.ч. ПДВ 20%) 30.06.2009 р. було підписано акт виконаних робіт, підприємством визнано витрати за червень 2009 р.:

- нарахована заробітна плата — 18000 грн;
- відрахування на обов'язкове соціальне страхування — згідно з вимогами законодавства;
- списані паливно-мастильні матеріали на підставі первинних документів — 15 600 грн;
- списані запчастини на поточний ремонт автомобіля — 9000 грн.

Визначте фінансовий результат за червень 2009 року та складіть відповідні бухгалтерські проведення.

РОЗДІЛ 10. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Мета вивчення розділу: сформувати в студентів теоретичні знання та практичні навички щодо обліку формування, змін та використання власного капіталу підприємства та його складових як основного джерела фінансових ресурсів.

Після вивчення розділу студенти повинні знати:

- визначення власного капіталу;
- характеристику рахунків обліку власного капіталу;
- кошти і джерела формування статутного капіталу;
- порядок формування статутного капіталу;
- методологію бухгалтерського обліку формування та змін статутного капіталу;
- порядок обліку нарахування та сплати дивідендів;
- документи, які засвідчують оголошення статутного капіталу та здійснення внесків засновниками;
- особливості обліку формування неоплаченого і вилученого капіталу.

Студенти повинні вміти:

- класифікувати власний капітал;
- складати первинні документи при здійсненні внесків до статутного капіталу;
- відображати в обліку операції з формування та використання статутного та пайового капіталу;
- відображати в обліку операції з формування та використання додаткового капіталу та резервного капіталу;
- відображати в обліку операції з формування та використання нерозподіленого прибутку, виникнення непокритих збитків.

Основні терміни

Власний капітал — це частина активів підприємства, яка залишається після вирахування його зобов'язань.

Вилучений капітал — вартість акцій власної емісії, які станом на певний час не розміщені серед акціонерів (вилучені з обігу).

Дарчий капітал — безоплатно отримані активи, безповоротна допомога.

Дивіденди — це платежі, що здійснюються юридичними особами, які є емітентами корпоративних прав, на користь власників корпоративних прав у зв'язку з розподілом частини прибутку таких емітентів, розрахованої за правилами бухгалтерського обліку.

Додатковий капітал — незареєстрований капітал (додатково вкладений, резервний капітал, нерозподілений прибуток тощо).

Інвестований капітал — сума простих та привілейованих акцій за їх номінальною вартістю, додатково внесений капітал.

Капітал — це вартість, яка має властивість самозростати, приносити додаткову вартість.

Неоплачений капітал — це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу підприємства.

Нерозподілений прибуток — це частина отриманого у звітному періоді прибутку після нарахування й сплати до бюджету податку на прибуток, яка не була розподілена між акціонерами, власниками, а реінвестована у підприємство.

Пайовий капітал — це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарської діяльності. Формується за рахунок сум пайових внесків членів споживчих товариств, житлово-будівельних кооперативів, сільськогосподарських виробничих кооперативів, кредитних спілок, одержаних в результаті розподілу на паї колективної власності.

Резервний капітал підприємства — це сума резерву, створеного за рахунок нерозподіленого прибутку, на підставі установчих документів відповідно до чинного законодавства.

Статутний капітал — це сума внесків засновників підприємства, що визначає мінімальний розмір майна й гарантує інтереси його кредиторів.

10.1. Економічна сутність поняття «власний капітал» та його класифікація

Кожне підприємство для забезпечення своєї господарської діяльності повинно мати певну суму капіталу.

Термін «капітал» походить від латинського *capitalis* — головний. З точки зору політекономії капітал — це вартість, яка має властивість самозростати і приносити при цьому додаткову вартість.

Розрізняють два види капіталу:

- капітал-власність — капітал, який приносить дохід у вигляді відсотків (кошти, які продаються на ринку капіталів);
- капітал-функція — кошти, надані в кредит іншим підприємцям (позичені кошти), які приносять дохід у вигляді частини прибутку на позичений капітал, що залишається після сплати відсотків (підприємницький дохід).

У бухгалтерському обліку капітал є сукупністю майнових засобів, призначених для використання у господарських цілях, виражених у грошових одиницях, або сума джерел фінансових ресурсів підприємства, які використовуються для формування його майна (тобто сума активів або рівна їм сума пасивів підприємства).

На етапі створення підприємства, коли воно ще не має заборгованості перед кредиторами, основне балансове рівняння матиме вигляд:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал},$$

у якому сума власного капіталу буде складатися із суми внесків засновників підприємства для початку діяльності.

У процесі здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства в нього виникають взаємовідносини з різними кредиторами, як внутрішніми (працівники підприємства), так і зовнішніми (банки, кредитні організації, державні органи та фонди і т.д.). В результаті таких відносин у підприємства з'являються зобов'язання

(як поточні так і довгострокові). В такому випадку основне балансове рівняння матиме вигляд:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал (зобов'язання перед власниками)} + \text{Зобов'язання (поточні та довгострокові)}.$$

Тоді *власний капітал* — це частина активів підприємства, яка залишається після вирахування його зобов'язань.

Власний капітал підприємства можна класифікувати за такими ознаками:

1. За формою:

- *інвестований капітал* — сума простих і привілейованих акцій (за їхньою номінальною вартістю), додатково внесений капітал;
- *дарчий капітал* — сума безоплатно отриманих активів, а також безповоротна допомога;
- *нерозподілений прибуток* — частина прибутку підприємства, отриманого в результаті господарської діяльності підприємства, яка не була розподілена між власниками та акціонерами, а реінвестована у розвиток підприємства.

2. За рівнем відповідальності:

- *статутний капітал* — сума капіталу підприємства, зареєстрована в установчих документах і підлягає обов'язковій реєстрації в Єдиному державному реєстрі підприємств, організацій, установ;
- *додатковий капітал* — незареєстрований капітал (додатково вкладений, резервний капітал, нерозподілений прибуток).

Для наочності структуру власного капіталу можна представити у вигляді схеми (рис. 10.1).

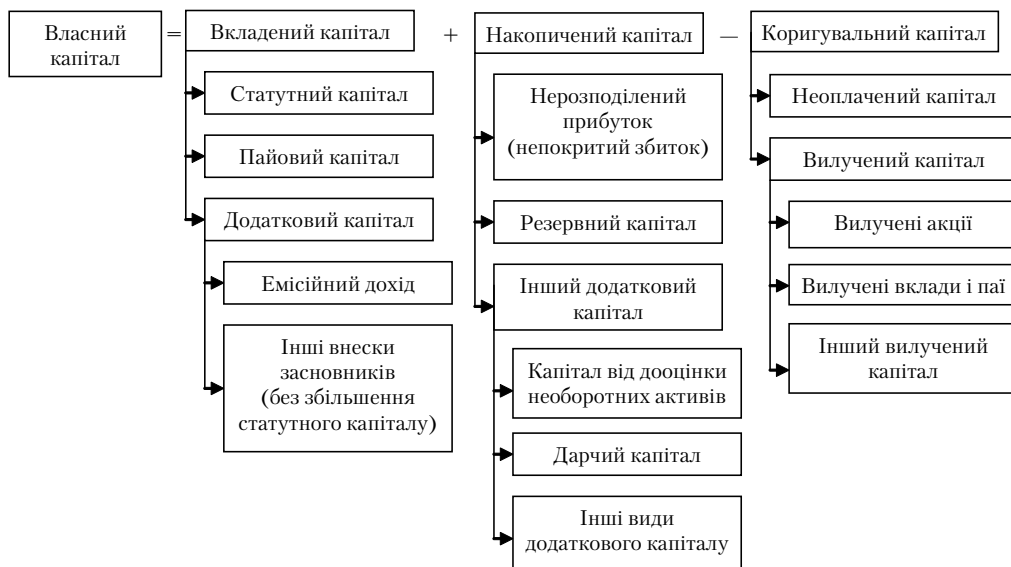


Рис. 10.1. Структура власного капіталу

10.2. Характеристика рахунків з обліку власного капіталу

Сума власного капіталу на етапі створення підприємства, як правило, дорівнює сумі статутного капіталу. В процесі діяльності підприємства сума власного капіталу може змінюватися за рахунок зміни його складових: статутного капіталу, пайового капіталу, додаткового капіталу, вилученого капіталу та суми нерозподіленого прибутку.

Для відображення формування, змін і використання власного капіталу призначені такі балансові рахунки:

— **Рахунок 40 «Статутний капітал»** призначено для обліку та узагальнення інформації про стан та рух статутного капіталу підприємства.

За кредитом рахунка 40 «Статутний капітал» відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом — його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому рахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства.

Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

Рахунок 40 «Статутний капітал» кореспондує:

<i>за дебетом з кредитом рахунків</i>	<i>за кредитом з дебетом рахунків</i>
41 «Пайовий капітал»;	41 «Пайовий капітал»;
45 «Вилучений капітал»;	42 «Додатковий капітал»;
46 «Неоплачений капітал»;	43 «Резервний капітал»;
67 «Розрахунки з учасниками».	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;
	46 «Неоплачений капітал»;
	67 «Розрахунки з учасниками».

— **Рахунок 41 «Пайовий капітал»** призначено для обліку й узагальнення інформації про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

Колективні сільськогосподарські підприємства (КСП) на рахунку 41 «Пайовий капітал» обліковують частину вартості майна, яка була розпайована між його членами, частину вартості майна, яка не була розпайована між його членами, а також зростання (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства.

Аналітичний облік за рахунком 41 «Пайовий капітал» ведеться за видами капіталу.

Рахунок 41 «Пайовий капітал» кореспондує:

<i>за дебетом з кредитом рахунків</i>	<i>за кредитом з дебетом рахунків</i>
30 «Каса»;	10 «Основні засоби»;
31 «Рахунки в банках»;	11 «Інші необоротні матеріальні активи»;
40 «Статутний капітал»;	12 «Нематеріальні активи»;
44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;
67 «Розрахунки з учасниками».	15 «Капітальні інвестиції»;

- 20 «Виробничі запаси»;
- 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі»;
- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- 28 «Товари»;
- 30 «Каса»;
- 31 «Рахунки в банках»;
- 35 «Поточні фінансові інвестиції»;
- 40 «Статутний капітал»;
- 42 «Додатковий капітал»;
- 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;
- 50 «Довгострокові позики»;
- 60 «Короткострокові позики»;
- 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- 66 «Розрахунки з оплати праці»;
- 67 «Розрахунки з учасниками»;
- 68 «Розрахунки за іншими операціями».

— **Рахунок 42 «Додатковий капітал»** призначено для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про суми дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів та вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, інші види додаткового капіталу.

За кредитом рахунка 42 «Додатковий капітал» відображається збільшення додаткового капіталу, за дебетом — його зменшення.

Рахунок 42 «Додатковий капітал» має такі субрахунки:

- 421 «Емісійний дохід»;
- 422 «Інший вкладений капітал»;
- 423 «Дооцінка активів»;
- 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»;
- 425 «Інший додатковий капітал».

На субрахунку 421 «Емісійний дохід» відображається різниця між продажною і номінальною вартістю первісно розміщених акцій.

На субрахунку 422 «Інший вкладений капітал» обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески без рішень про зміни розміру статутного капіталу тощо.

На субрахунку 423 «Дооцінка активів» відображається сума дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується в разі уцінення та вибуття зазначених активів, зменшення їхньої корисності.

На субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб.

Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів (окрім землі) і при вибутті таких активів і землі.

На субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків.

Рахунок 42 «Додатковий капітал» кореспондує:

<i>за дебетом з кредитом рахунків</i>	<i>за кредитом з дебетом рахунків</i>
10 «Основні засоби»;	10 «Основні засоби»;
11 «Інші необоротні матеріальні активи»;	11 «Інші необоротні матеріальні активи»;
12 «Нематеріальні активи»;	12 «Нематеріальні активи»;
13 «Знос необоротних активів»;	13 «Знос необоротних активів»;
14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;
15 «Капітальні інвестиції»;	15 «Капітальні інвестиції»;
20 «Виробничі запаси»;	20 «Виробничі запаси»;
22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;	21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі»;
28 «Товари»;	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
35 «Поточні фінансові інвестиції»;	25 «Напівфабрикати»;
40 «Статутний капітал»;	26 «Готова продукція»;
41 «Пайовий капітал»;	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;
43 «Резервний капітал»;	28 «Товари»;
44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;	30 «Каса»;
45 «Вилучений капітал»;	31 «Рахунки в банках»;
46 «Неоплачений капітал»;	35 «Поточні фінансові інвестиції»;
54 «Відстрочені податкові зобов'язання»;	46 «Неоплачений капітал»;
74 «Інші доходи».	48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

— **Рахунок 43 «Резервний капітал»** призначено для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку.

За кредитом рахунка 43 «Резервний капітал» відображається створення резервів, за дебетом — їх використання. Сальдо цього рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання.

Рахунок 43 «Резервний капітал» кореспондує:

<i>за дебетом з кредитом рахунків</i>	<i>за кредитом з дебетом рахунків</i>
40 «Статутний капітал»;	42 «Додатковий капітал»;
44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

— **Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»** — ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом — збитки та використання прибутку.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» має такі субрахунки:

441 «Прибуток нерозподілений»;

442 «Непокриті збитки»;

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

На субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 442 «Непокриті збитки» відображаються непокриті збитки. Їх списання здійснюються за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

На субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» відображаються розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді. Сальдо на цьому субрахунку у кінці року закривається у кореспонденції із субрахунками 441 та/або 442 з виведенням сальдо на одному з цих субрахунків.

Виправлення помилок за минулий рік, що виявлені в поточному році, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» відображається кореспонденцією рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» з рахунками бухгалтерського обліку відповідних об'єктів класів 1–6.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» кореспондує:

за дебетом з кредитом рахунків

за кредитом з дебетом рахунків

40 «Статутний капітал»;

41 «Пайовий капітал»;

41 «Пайовий капітал»;

42 «Додатковий капітал»;

43 «Резервний капітал»;

43 «Резервний капітал»;

44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;

44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;

67 «Розрахунки з учасниками»;

79 «Фінансові результати».

79 «Фінансові результати».

— **Рахунок 45 «Вилучений капітал»** — ведеться облік вилученого капіталу у разі викупу власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.

За дебетом рахунка 45 «Вилучений капітал» відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, за кредитом — вартість анульованих або перепроданих акцій (часток).

Рахунок 45 «Вилучений капітал» має такі субрахунки:

451 «Вилучені акції»;

452 «Вилучені вклади й паї»;

453 «Інший вилучений капітал».

Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (вкладів, паїв).

Рахунок 45 «Вилучений капітал» кореспондує:

за дебетом з кредитом рахунків

- 30 «Каса»;
- 31 «Рахунки в банках»;
- 34 «Короткострокові векселі одержані»;
- 50 «Довгострокові позики»;
- 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»;
- 60 «Короткострокові позики»;
- 62 «Короткострокові векселі видані».

за кредитом з дебетом рахунків.

- 30 «Каса»;
- 31 «Рахунки в банках»;
- 40 «Статутний капітал»;
- 42 «Додатковий капітал»;
- 46 «Неоплачений капітал».

— **Рахунок 46 «Неоплачений капітал»** — призначено для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства.

За дебетом рахунка відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом — погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства.

Рахунок 46 «Неоплачений капітал» кореспондує:

за дебетом з кредитом рахунків

- 30 «Каса»;
- 31 «Рахунки в банках»;
- 40 «Статутний капітал»;
- 42 «Додатковий капітал»;
- 45 «Вилучений капітал».

за кредитом з дебетом рахунків:

- 10 «Основні засоби»;
- 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;
- 12 «Нематеріальні активи»;
- 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;
- 15 «Капітальні інвестиції»;
- 20 «Виробничі запаси»;
- 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі»;
- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- 28 «Товари»;
- 30 «Каса»;
- 31 «Рахунки в банках»;
- 34 «Короткострокові векселі одержані»;
- 35 «Поточні фінансові інвестиції»;
- 40 «Статутний капітал»;
- 42 «Додатковий капітал»;
- 50 «Довгострокові позики»;
- 51 «Довгострокові векселі видані»;
- 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»;
- 60 «Короткострокові позики»;
- 62 «Короткострокові векселі видані»;
- 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- 66 «Розрахунки з оплати праці»;
- 67 «Розрахунки з учасниками»;
- 68 «Розрахунки за іншими операціями».

10.3. Порядок формування, зміни та облік статутного капіталу

Статутний капітал господарського товариства формують з метою забезпечення такого товариства активами для ведення підприємницької діяльності. У той же час статутний капітал — свого роду інструмент для створення господарського товариства: він виконує роль центру об'єднання майна, на підставі якого створюється юридична особа.

Цивільним кодексом України **статутний капітал** визначений як *сума внесків засновників господарського товариства, що визначає мінімальний розмір майна господарського товариства й гарантує інтереси його кредиторів*. У законодавстві, зокрема в Господарському кодексі і Законі України «Про господарські товариства», зустрічається також поняття «статутний фонд». Використовуються обидва ці поняття в одному й тому ж значенні.

Питання, пов'язані з формуванням статутного капіталу, регулюються Законом «Про господарські товариства», Господарським і Цивільним кодексами України.

Наявність статутного капіталу передбачена законодавством для всіх господарських товариств. Що ж стосується розміру статутного капіталу, то для одних товариств законодавством не встановлено будь-яких вимог щодо нього, для інших же товариств прийняті обмеження у вигляді мінімального розміру статутного капіталу.

Так, для повного і командитного господарських товариств мінімального розміру статутного капіталу не встановлено, оскільки учасники таких товариств (а в командитному товаристві — частина учасників) несуть відповідальність за зобов'язаннями юридичної особи всім своїм майном. Установчий договір повного й командитного товариств повинен містити відомості про розмір статутного капіталу товариства й про склад і строки внесення його учасниками внесків. При створенні таких господарських товариств питання про розмір стартового (статутного) капіталу вирішують його засновники за своїм розсудом.

Для тих господарських товариств, яким законодавством встановлено мінімальний розмір статутного капіталу, наявність капіталу не нижче від такого розміру є обов'язковим, — інакше підприємство не буде навіть зареєстровано.

Мінімальні розміри статутного капіталу, встановлені для різних видів господарських товариств, представлено в табл. 10.1.

Таблиця 10.1

Мінімальний розмір статутного фонду

Вид господарського товариства	Статутний капітал	
	Мінімальний розмір	Особливості
Акціонерне товариство	Не менше суми, еквівалентної 1 250 МЗП*	Розділений на певну кількість акцій однакової номінальної вартості
Товариство з обмеженою відповідальністю	Не менше суми, еквівалентної 100 МЗП	Поділений на частки, розмір яких встановлюється статутом
Товариство з додатковою відповідальністю	Не менше суми, еквівалентної 100 МЗП	Поділений на частки, розмір яких встановлюється статутом

* Мінімальна заробітна плата

Як видно з таблиці, при розрахунку мінімального розміру статутного капіталу варто виходити з розміру мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення господарського товариства. У той же час вже створене господарське товариство не змінює статутного капіталу у випадку кожної зміни розміру мінімальної заробітної плати.

Кошти й джерела формування статутного капіталу

Статутний капітал формується за рахунок внесків засновників. Внесками засновників і учасників до статутного капіталу господарського товариства можуть бути:

- **гроші** — як національна валюта — гривня, так і валютні цінності;
- **цінні папери**, до яких належать: акції, облігації, ощадні й інвестиційні сертифікати, приватизаційні папери, заставні. При передачі до статутного капіталу цінних паперів господарське товариство стає їхнім власником і носієм майнових прав, які цими паперами засвідчуються;
- **основні і оборотні засоби** — статутний капітал може бути сформований як за рахунок рухомого майна (устаткування, техніки й інших матеріальних цінностей), так і нерухомого (земельних ділянок, а також розташованих на них об'єктів, переміщення яких неможливе без їхнього знецінювання або зміни їхнього призначення, — будинків, споруд тощо);
- **об'єкти інтелектуальної власності** — винаходи, корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів і послуг, топографії інтегральних мікросхем і т.п.

З передачею об'єкта інтелектуальної власності до статутного капіталу господарського товариства до такого товариства переходять права на інтелектуальну власність.

В окремих випадках законодавство вбачає в інтелектуальній власності:

- **майнові права** (виключне право користування об'єктом, право одержання від такого користування вигоди);
- **особисті немайнові права** (права авторства).

При цьому відчуження особистих немайнових прав не допускається. У випадку передачі до статутного капіталу об'єктів інтелектуальної власності до господарського товариства переходять тільки майнові права.

Відносно майна, що може бути внесене до статутного капіталу, законодавством встановлені **обмеження**:

- забороняється використовувати для формування статутного капіталу бюджетні кошти, а також кошти, отримані в кредит і під заставу;
- не може бути внеском до статутного капіталу майно, вилучене із цивільного обороту;
- не допускається формування статутного капіталу господарського товариства емітованими ним облігаціями;
- не допускається формування статутного капіталу господарського товариства векселями.

Порядок формування статутного капіталу

Процес формування статутного капіталу проходить **кілька етапів**:

- 1) ухвалення рішення про формування статутного капіталу;
- 2) оцінювання майна, призначеного для формування статутного капіталу;

- 3) передача майна в рахунок оплати статутного капіталу;
- 4) реєстрація господарського товариства;
- 5) оформлення прав господарського товариства на майно, внесені до статутного капіталу.

Підставою для формування статутного капіталу є рішення вищого органу господарського товариства, оформлене протоколом загальних зборів. Рішення приймається з таких питань:

- про формування статутного капіталу;
- про розподіл статутного капіталу між засновниками;
- про склад цінностей, якими статутний капітал буде наповнюватися;
- про затвердження статуту, що містить розділ, який закріплює основні положення про статутний капітал господарського товариства.

На підставі ухваленого рішення засновники господарського товариства проводять оцінювання майна й фактичну передачу його до статутного капіталу товариства.

При формуванні статутного капіталу варто звернути увагу на таке:

1. Кожен з учасників Товариства з обмеженою відповідальністю (ТОВ) до реєстрації товариства зобов'язаний внести до статутного капіталу не менше ніж 50% внеску. Залишок не сплаченої частини статутного капіталу необхідно внести протягом першого року діяльності товариства (ч. 3 ст. 144 ЦК). У той же час, згідно з ч. 2 ст. 52 Закону «Про господарські товариства», засновникам слід внести не менш ніж 30% статутного капіталу. Вирішуючи питання про те, якою нормою керуватися в цьому випадку (Цивільного кодексу або Закону «Про господарські товариства»), звернемося до п. 4 Перехідних положень Цивільного кодексу — ним обумовлено, що дія цього Кодексу поширюється на всі правовідносини, що виникли після набрання ним чинності. По суті, діє принцип: більш пізня за часом правова норма має вищу юридичну чинність, і тому застосовувати слід норми ЦК, а не Закону «Про господарські товариства». Повністю зробити свій внесок учасники ТОВ зобов'язані не пізніше року після реєстрації товариства. При цьому не допускається звільнення учасника від обов'язку внесення вкладу до статутного капіталу товариства.

2. Згідно зі ст. 11 Закону України «Про акціонерні товариства», кожен засновник акціонерного товариства повинен оплатити повну вартість придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій. У разі неоплати (неповної оплати) вартості придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій акціонерне товариство вважається не заснованим. До оплати 50% статутного капіталу товариство не має права здійснювати операції, не пов'язані з його заснуванням. На підтвердження внеску засновникам видаються тимчасові свідоцтва.

Оцінювання внесків до статутного капіталу

Загальне правило, якого дотримуються під час оцінювання внесків до статутного капіталу, — оцінювання їх за взаємною згодою засновників господарського товариства. Лише у випадках, установлених законом, внесок до статутного капіталу обов'язково підлягає незалежному експертному оцінюванню.

Рішення про оцінювання внесків і порядок його проведення обумовлюються в установчих документах господарського товариства, якщо інше не передбачено законом.

- Випадки, коли оцінювання майна, внесеного до статутного капіталу, обов'язкове:
- якщо статутний капітал формується за рахунок майна господарських товариств із державною часткою (часткою комунального майна);
 - якщо господарське товариство створюється на базі державного або комунального майна.

Інших норм, що потребують оцінювання при формуванні статутного капіталу, в законодавчих актах немає. Тому в інших випадках порядок оцінки внесків визначається засновниками товариства (із включенням у його установчі документи). При цьому засновники мають право визначити, будуть вони оцінювати внески самостійно чи запросять незалежного оцінювача.

Незалежне оцінювання майна — це оцінювання, здійснене суб'єктом оцінювальної діяльності. Такими можуть бути:

- суб'єкти підприємницької діяльності, які одержали відповідний сертифікат, або
- органи державної влади й органи місцевого самоврядування, що мають повноваження на здійснення оціночної діяльності.

Суб'єкт оцінювальної діяльності складає *звіт про оцінювання майна (акт оцінювання майна)*, що містить висновки про вартість майна.

Документом, що фіксує оцінку майна в тих випадках, коли оцінювання внесків до статутного капіталу здійснюється засновниками за взаємною згодою самостійно, є *акт оцінки*, складений і підписаний засновниками. Оцінювання внеску здійснюється в гривнях.

До статутного капіталу господарських товариств можуть вноситися *іноземні інвестиції*. Вони оцінюються в іноземній конвертованій валюті й у гривнях — за узгодженням сторін, виходячи з цін міжнародних ринків або ринку України. Документом, що підтверджує вартість іноземної інвестиції у вигляді майна, є *митна декларація*. У випадку формування статутного капіталу в іноземній валюті суми внеску співзасновника в такій валюті підлягають перерахуванню в гривні за курсом, установленим НБУ.

Оцінювання майна засновниками господарського товариства може як передувати його передачі товариству, так і збігатися за часом з фактичною передачею майна в рахунок оплати статутного капіталу. В останньому випадку вартість майна повинна бути зазначена в акті прийому-передачі, що засвідчує факт передачі майна до статутного капіталу.

Передача внеску до статутного капіталу

При оплаті частки в статутному капіталі коштами необхідно відкрити поточний банківський рахунок для формування статутного капіталу. Відповідно до порядку відкриття такого рахунка кошти на рахунок для формування статутного капіталу господарського товариства засновники товариства перераховують до державної реєстрації товариства як юридичної особи.

Документальним підтвердженням оплати статутного капіталу коштами є *довідка банку про оплату* статутного капіталу.

Передача майна до статутного капіталу оформлюється **актом прийому-передачі**: у ньому варто вказати склад майна і його кількість. Складається й підписується акт засновниками господарського товариства.

Після того як статутний капітал сформований, господарське товариство може бути зареєстровано. В числі документів, поданих державному реєстраторові на реєстрацію господарського товариства, повинен бути й документ, що підтверджує здійснення засновниками внесків до статутного капіталу. Таким документом є акт прийому-передачі, якщо статутний капітал формується за рахунок майна, або довідка банку, якщо статутний капітал формується за рахунок коштів.

Оформлення прав на майно, що передається до статутного капіталу

Після державної реєстрації господарському товариству надається статус юридичної особи, що дає йому право здобувати права власності, користування й інші цивільні права й обов'язки. У результаті передачі коштів або майна, як внеску до статутного капіталу, до господарського товариства переходить право власності на передані цінності. Таке право повинно бути оформлене у встановленому порядку.

Правовстановлюючими документами на майно створеного господарського товариства є *статут і акт прийому-передачі* майна.

Право власності товариства на рухоме майно оформлюється шляхом зарахування цього майна на баланс даного товариства. Що стосується об'єктів нерухомості, переданих як внесок до статутного капіталу, то право власності на такі об'єкти підлягає державній реєстрації.

При оформленні прав власності на об'єкти нерухомого майна, передані до статутного капіталу, господарському товариству видається *свідоцтво про право власності*.

Збільшення розміру статутного капіталу

Акціонерні товариства (АТ) мають право збільшити розмір статутного капіталу в разі дотримання таких умов:

- на момент ухвалення рішення про збільшення статутного капіталу всі раніше випущені акції АТ повинні бути зареєстровані у встановленому порядку й оплачені його учасниками (акціонерами) за ціною, не нижчою від номінальної вартості таких акцій;
- метою збільшення статутного капіталу не повинно бути покриття збитків АТ;
- оплата акцій не повинна здійснюватися за рахунок коштів, отриманих з бюджету, у кредит або під заставу.

АТ може збільшити розмір статутного капіталу шляхом:

- додаткового випуску акцій існуючої номінальної вартості;
- збільшення номінальної вартості раніше випущених акцій;
- обміну облігацій товариства на його акції.

Рішення про збільшення, статутного капіталу АТ приймається на загальних зборах акціонерів, оформлюється протоколом загальних зборів акціонерів з наступним внесенням змін до статуту АТ і державною реєстрацією змін до статуту АТ.

Для збільшення розміру статутного капіталу *Товариства з обмеженою відповідальністю (ТОВ)* усі його засновники повинні повністю внести свої внески до статутного капіталу товариства. Рішення власників про збільшення розміру статутного капіталу ТОВ приймається зборами учасників і оформлюється протоколом.

Для збільшення розміру статутного капіталу *приватного підприємства (ПП)* досить рішення засновника (засновників), оскільки чинним законодавством не передбачено будь-яких інших умов або обмежень. Таке рішення оформлюється наказом або іншим розпорядничим документом або протоколом зборів засновників.

На підставі зазначених документів вносяться зміни про збільшення розміру статутного капіталу до статуту ТОВ (ПП), які підлягають обов'язковій державній реєстрації.

Рішення про збільшення розміру статутного капіталу, закріплене в статуті, набуває чинності від дня внесення змін до Державного реєстру, тобто від дня державної реєстрації змін, внесених до статуту. Джерела збільшення статутного фонду наведено в табл. 10.2.

Таблиця 10.2

Джерела збільшення статутного фонду

№ з/п	Вид джерела	Організаційно-правова форма підприємства		
		АО	ТОВ	ПП
1.	Додаткові внески (вклади) учасників	+	+	+
2.	Реінвестиція дивідендів, нарахованих учасникам	+	+	+
3.	Сума індексації балансової вартості основних фондів, зменшена на суму індексації зносу за такими основними фондами	+	Не передбачено	

Після внесення змін до статуту державний реєстратор видає засновникам (або уповноваженій особі) один оригінал статуту в новій редакції й один оригінал статуту в старій редакції з підтвердженням про проведення держреєстрації змін до статуту.

Підставою для відображення в обліку емітента корпоративних прав (далі — емітент) збільшення розміру статутного капіталу є оригінал статуту в новій редакції (після держреєстрації), в якому зазначено розмір статутного капіталу з урахуванням збільшення.

Операції з погашення учасниками (інвесторами) заборгованостей за внесками до статутного капіталу відображаються в обліку на підставі документів, що підтверджують передачу (перерахування) учасниками внесків до статутного капіталу.

Порядок зменшення статутного капіталу

АТ і ТОВ мають право зменшити розмір статутного капіталу за таких умов:

- якщо про зменшення розміру статутного капіталу сповіщені всі кредитори і з цього приводу в них немає заперечень;
- якщо попередній випуск акцій зареєстрований (тільки для АТ);
- якщо в результаті зменшення статутного капіталу його розмір не стане меншим від законодавчо встановленого, оскільки невідповідність мінімального розміру статутного капіталу вимогам законодавства є підставою для постанови суду про ліквідацію юридичної особи.

Якщо при виході учасника з ТОВ його частка залишається не викупленою самим товариством, іншими учасниками або третіми особами, то ТОВ змушене зменшити розмір статутного капіталу.

АТ і ТОВ зобов'язані зменшити розмір статутного капіталу в тому випадку, якщо за результатами другого й кожного наступного фінансового року вартість їхніх чистих активів (різниця між сумою активів підприємства і сумою довгострокових та поточних зобов'язань) виявиться меншою, ніж вартість статутного капіталу.

Для приватних підприємств жодних спеціальних правил зменшення розміру статутного капіталу законодавством не встановлено, отже, його засновник (засновники) має право за своїм розсудом ухвалювати рішення щодо розміру зменшення статутного капіталу.

Рішення АТ, ТОВ і ПП про зменшення розміру статутного капіталу приймається в тому самому порядку, що й рішення про його збільшення.

АТ має право зменшити розмір статутного капіталу такими способами:

- зменшити номінальну вартість раніше випущених акцій, при цьому компенсувати акціонерам збитки від такого зменшення;
- зменшити кількість раніше випущених акцій шляхом їхнього викупу й анулювання (якщо це передбачено статутом АТ) і тільки за рахунок сум, що перевищують статутний капітал.

ТОВ і приватні підприємства можуть зменшити розмір статутного капіталу шляхом передачі засновникам (учасникам) частини майна ТОВ або ПП пропорційно їхнім часткам у статутному капіталі.

У випадку, якщо зменшення статутного капіталу проводиться у зв'язку з його перевищенням його вартості над вартістю чистих активів і вартість статутного капіталу приводиться у відповідність до реальної вартості чистих активів, які можуть бути розподілені між учасниками, то тоді емітент не повинен компенсувати учасникам вартості, на яку зменшуються їхні корпоративні права в статутному капіталі емітента.

Рішення про зменшення розміру статутного капіталу набуває чинності від дня внесення змін до Державного реєстру, тобто від дня державної реєстрації змін до статуту.

Підставою для відображення в обліку емітента зменшення розміру статутного капіталу є оригінал статуту в новій редакції (після держреєстрації), в якому зазначено розмір статутного капіталу з урахуванням зменшення.

Відображення в обліку формування та зміни статутного капіталу

Починаючи з дня реєстрації підприємства та за будь-яких змін статутного капіталу, в реєстрах бухгалтерського обліку мають бути здійснені певні записи (табл. 10.3).

Таблиця 10.3

Відображення операцій в обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оголошено статутний капітал	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
2	Відображено внески до статутного капіталу:		
	– грошовими коштами	30 «Каса» 31 «Рахунки в банку»	46 «Неоплачений капітал»
	– основними засобами	10 «Основні засоби»	46 «Неоплачений капітал»
	– іншими необоротними активами	11 «Інші необоротні матеріальні активи»	46 «Неоплачений капітал»
	– нематеріальними активами	12 «Нематеріальні активи»	46 «Неоплачений капітал»
	– виробничими запасами	20 «Виробничі запаси»	46 «Неоплачений капітал»

Продовження табл. 10.3

3	Нараховано пеню в розмірі 10% річних від суми простроченого платежу щодо внесків до статутного капіталу	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
4	Надійшла сума пені	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
Зміни розміру статутного капіталу			
1	Збільшено розмір статутного капіталу ТОВ за рахунок додаткових внесків учасників або внаслідок збільшення кількості учасників: а) відображено заборгованість засновників (нових учасників) за внесками до статутного капіталу	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
	б) погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу	10 «Основні засоби» 20 «Виробничі запаси» 30 «Каса» 31 «Рахунки в банку»	46 «Неоплачений капітал»
2	Збільшено розмір статутного капіталу ТОВ: – за рахунок індексації балансової вартості основних засобів	423 «Дооцінка активів»	40 «Статутний капітал»
	– за рахунок реінвестування прибутку	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	40 «Статутний капітал»
Збільшено статутний капітал АТ після оплати його первинної величини			
3	– за рахунок нарахованих дивідендів (виплати дивідендів акціями)	671 «Розрахунки за дивідендами»	40 «Статутний капітал»
	– за рахунок обміну облігацій на акції	521 «Зобов'язання за облігаціями» 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	40 «Статутний капітал»
Відображено передачу частки статутного капіталу одного учасника (А) іншому (Б)			
4	– частку вкладу до статутного капіталу учасника Б, переуступлено йому учасником А	30 «Каса» 31 «Рахунки в банку»	46 «Неоплачений капітал»
	– видано учаснику А його частку в статутному капіталі	46 «Неоплачений капітал»	30 «Каса» 31 «Рахунки в банку»
5	Зменшено статутний капітал	40 «Статутний капітал»	672 «Розрахунки за іншими виплатами»

Повернуто частку в статутному капіталі засновників			
6	– грошовими коштами	672 «Розрахунки за іншими виплатами»	30 «Каса»
	– на суму компенсації: • грошовими коштами	672 «Розрахунки за іншими виплатами»	30 «Каса» 31 «Рахунки в банку»
	• основними засобами: а) знос б) залишкова вартість в) розмір компенсації	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	10 «Основні засоби»
		972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	10 «Основні засоби»
		672 «Розрахунки за іншими виплатами»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»
– матеріальними цінностями	672 «Розрахунки за іншими виплатами» 733 «Інші доходи від фінансових операцій» 952 «Інші фінансові витрати»	733 «Інші доходи від фінансових операцій» 641 «Розрахунки за податками» 20 «Виробничі запаси» 28 «Товари»	
7	Відображено суму грошових коштів, внесених учасником до статутного капіталу, які повертаються йому при виході з ТОВ	40 «Статутний капітал» 672 «Розрахунки за іншими виплатами»	672 «Розрахунки за іншими виплатами» 30 «Каса» 31 «Рахунки в банку» і т.д.
8	Нараховано частину прибутку, що належить учасникові	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	672 «Розрахунки за іншими виплатами»
9	Здійснено виплату учасникові належну йому частину прибутку (дивіденди)	672 «Розрахунки за іншими виплатами»	30 «Каса» 31 «Рахунки в банку»

Приклад 10.1. Приватним підприємством «Лана» та ТОВ «Октан» було прийняте рішення про створення відкритого акціонерного товариства «Окталан». Було зареєстровано інформацію про випуск акцій ВАТ «Окталан» та оголошено передплату на 500 000 акцій номінальною вартістю 1,50 грн з розміщенням їх за номінальною вартістю. Засновники повністю оплатили придбані ними акції:

- ПП «Лана» як внесок до статутного капіталу передало основні засоби на суму 20 000 грн, будівельні матеріали на суму 10000 грн та грошові кошти на суму 150 000 грн;
- ТОВ «Октан» як внесок до статутного капіталу передало 10 000 акцій ВАТ «Майя» за сумарною оцінною вартістю 35 000 грн, право на товарний знак за оціненою вартістю 25 000 грн та грошові кошти в сумі 210 000 грн.

Залишок акцій передплатили сторонні акціонери із внесенням 40% їхньої вартості на розрахунковий рахунок ВАТ «Окталан».

Таким чином, акції розподілені між:

- ПП «Лана» – 120 000 акцій [(20 000 грн + 10 000 грн + 150 000 грн) : 1,50 грн/шт = 120 000 шт. акцій];
- ТОВ «Октан» – 180 000 акцій [(35 000 грн + 25 000 грн + 210 000 грн) : 1,50 грн/шт = 180 000 шт. акцій];
- передплатники – 200 000 акцій (500 000 шт. – 120 000 шт. – 180 000 шт.)

Операції щодо формування статутного капіталу ВАТ «Окталан» відобразяться в обліку (табл. 10.4).

Сума неоплаченого капіталу ВАТ «Окталан» на момент реєстрації становить 180 000 і має бути сплачена не пізніше одного року після реєстрації.

Таблиця 10.4

Відображення операцій в обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Оголошено розмір статутного капіталу	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»	750 000
Внески ПП «Лана» до статутного капіталу:				
2	– основні засоби	10 «Основні засоби»	46 «Неоплачений капітал»	20 000
	– будівельні матеріали	207 «Будівельні матеріали»	46 «Неоплачений капітал»	10 000
	– грошові кошти	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	46 «Неоплачений капітал»	150 000
Внески ТОВ «Октан» до статутного капіталу:				
3	– акції ВАТ «Майя»	143 «Інвестиції непо-в'язаним сторонам»	46 «Неоплачений капітал»	35 000
	– право на товарний знак	12 «Нематеріальні активи»	46 «Неоплачений капітал»	25 000
	– грошові кошти	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	46 «Неоплачений капітал»	210 000
4	Відображено внесення передплатниками 40% підписаних акцій [(200 000 акцій × 1,50 грн/шт.) × 40%]	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	120 000
5	Зменшено суму неоплаченого капіталу на розмір внесків передплатників	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	46 «Неоплачений капітал»	120 000

10.4. Порядок формування, обліку та використання пайового капіталу

Пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарської діяльності.

Величина й порядок формування пайового капіталу законодавством не встановлені, а визначаються установчими документами товариства й спеціальними законодавчими актами.

Пайовий капітал створюється на підставі обов'язкових і додаткових пайових внесків пайовиків.

Спільно пайовики формують **юридичну особу** – виробничий кооператив, кредитну спілку, житлово-будівельний кооператив, споживче товариство, колективне сільськогосподарське підприємство.

Розмір, строки й порядок внесення обов'язкових пайових внесків визначаються статутом або загальними зборами членів товариства.

Кожний член товариства має свою частку в майні товариства (вона визначається розміром внеску й нарахованими на нього дивідендами) і відповідає за зобов'язаннями товариства в межах внесеного ним обов'язкового пайового внеску.

Отриманий за підсумками фінансового року прибуток (після сплати податку на прибуток) розподіляється пропорційно сумах пайових внесків кожного члена товариства в порядку, встановленому загальними зборами пайовиків, залежно від частки в пайовому капіталі.

Якщо підприємство (товариство) за результатами діяльності одержало збиток, то він покривається за рахунок обов'язкових пайових внесків.

Обов'язкові пайові внески підлягають поверненню при ліквідації підприємства.

На загальних зборах може бути ухвалено рішення про внесення додаткових пайових внесків. Такі внески повертаються пайовикам у разі виходу з товариства або за першою їхньою вимогою.

За підсумками фінансового року на додаткові пайові внески також може розподілятися прибуток у порядку, встановленому загальними зборами.

Крім того, в деяких з перерахованих вище товариствах існують свої особливості порядку формування пайового капіталу. Наприклад, пайовий капітал споживчого товариства також формується з обов'язкових і додаткових пайових внесків членів товариства. Однак розмір внесків не визначається статутом, а змінюється залежно від оплати або повернення пайових внесків членами споживчих товариств.

Якщо за рішенням загальних зборів членів товариства пайовий капітал направляється на покриття збитків, то члени товариства поновлюють суму обов'язкових пайових внесків у строки й у порядку, які встановлені зборами членів товариства.

Члени виробничого кооперативу зобов'язані на момент держреєстрації внести не менше ніж 10% пайового капіталу, а іншу частину — протягом року від дня держреєстрації.

Пайовий капітал колективних сільськогосподарських підприємств складається з частини вартості майна в речовій формі (основні засоби, виробничі запаси тощо), розділеної на паї між членами підприємства, і частини вартості майна, не розділеної на паї між його членами.

Пайовий капітал формується коштами або майном, якщо це не суперечить вимогам статуту. Якщо пай вносять майном, то його потрібно оцінити відповідно до стандартів бухгалтерського обліку.

Облік пайового капіталу ведеться на рахунку 41 «Пайовий капітал».

За кредитом рахунка 41 «Пайовий капітал» відображається формування (збільшення) пайового капіталу в кореспонденції з рахунками обліку коштів або матеріальних цінностей.

За дебетом рахунка 41 «Пайовий капітал» — зменшення пайового капіталу в кореспонденції з рахунками обліку коштів, розрахунків зі членами (у разі їхнього вибуття) або з рахунком «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Аналітичний облік за рахунком 41 «Пайовий капітал» ведеться за видами внесків (обов'язкових і додаткових), а також за учасниками.

Для обліку внесків до пайового капіталу кредитних спілок пропонується використовувати субрахунки:

- 411 «Обов'язкові пайові внески»;
- 412 «Додаткові пайові внески».

Внесення обов'язкових пайових внесків відображається в бухгалтерському обліку таким проведенням:

Дт 301 «Каса в національній валюті», 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Кт 411 «Пайовий капітал» (за кожним пайщиком).

Внесення додаткових пайових внесків відображається в бухгалтерському обліку таким проведенням:

Дт 301 «Каса в національній валюті», 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Кт 412 «Пайовий капітал» (за кожним пайщиком).

Приклад 10.2. Загальні збори членів кредитної спілки «Сяйво» в кількості 500 членів ухвалили рішення щодо внесення обов'язкових пайових внесків у розмірі 200 грн на кожного члена спілки.

Операція щодо внесення цих внесків до каси спілки буде відображена в бухгалтерському обліку таким проведенням:

Дт 301 «Каса в національній валюті»

Кт 411 «Пайовий капітал» (за кожним пайщиком) на суму 100 000 грн.

По закінченні звітнього року отримано чистий прибуток у розмірі 50 000 грн. Рішенням загальних зборів 40% прибутку розподіляється між членами спілки пропорційно розмірам обов'язкових пайових внесків з подальшим включенням їх у пайовий капітал.

У бухгалтерському обліку ці операції відображаються проведеннями (в аналітичному обліку за членами спілки) (табл. 10.5).

Таблиця 10.5

Відображення операцій в обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Розподілено дохід на обов'язкові пайові внески кожному пайовикові	441 «Пайовий капітал»	672 «Розрахунки за іншими виплатами»	40*
2	Збільшено пайові внески кожного пайовика*	672 «Розрахунки за іншими виплатами»	411 «Пайовий капітал»	40

* – (50000 грн × 40%) : 500 осіб. = 40 грн/осіб.

Розподілений дохід на обов'язкові пайові внески з метою оподаткування необхідно розглядати як дивіденди. Адже згідно з п. 1.9 Закону про прибуток *дивіденди* – це платежі, здійснювані юридичною особою – емітентом корпоративних прав на користь власника корпоративних прав у зв'язку з розподілом частини прибутку такого емітента, розрахованої за правилами бухгалтерського обліку. А відповідно до П(С) БО 15 «Дохід» *дивіденди* – це частина чистого прибутку, розподіленого між учасниками відповідно до часток їхньої участі у власному капіталі.

У наведеному прикладі дивіденди не підлягають оподаткуванню, оскільки вони виплачуються у вигляді паїв всім учасникам пропорційно розмірам обов'язкових пайових внесків, при цьому, пропорції участі пайовиків не змінюються. У цьому випадку, відповідно до пп. 7.8.5 Закону про прибуток, не нараховується авансовий внесок за податком на прибуток і, згідно з пп. 4.3.17 Закону № 889 «Про податок з доходів фізичних осіб», дивіденди не обкладаються податком з доходів фізичних осіб.

Операції щодо формування й зміни пайового капіталу оформлюються бухгалтерською довідкою, складеною в довільній формі.

В обліку операцій з пайовим капіталом будуть відображені, як показано в табл. 10.6.

Таблиця 10.6

Відображення операцій в обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано внески членів житлово-будівельного кооперативу	30 «Каса» 31 «Рахунки в банку»	41 «Пайовий капітал»
2	Поповнено пайовий капітал за рахунок нерозподіленого прибутку	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	41 «Пайовий капітал»
3	Направлено на зменшення пайового капіталу суму непокритого збитку	41 «Пайовий капітал»	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
4	Направлено пайові внески на формування статутного капіталу при реорганізації підприємства в акціонерне	41 «Пайовий капітал»	40 «Статутний капітал»
Формування та зміни пайового капіталу в сільськогосподарських кооперативах			
1	Відображено формування не подільного капіталу в сільськогосподарському виробничому кооперативі (СВК)	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	411 «Неподільний капітал»
2	Відображено внески до пайового капіталу в СВК	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	412 «Пайовий капітал»
3	Відображено виділення паю члену кооперативу, який виходить з СВК	412 «Пайовий капітал»	67 «Розрахунки з учасниками»
4	Відображено повернення паю членам кооперативу грошовими коштами	67 «Розрахунки з учасниками»	30 «Каса» 31 «Рахунки в банку»

10.5. Особливості формування, обліку та використання додаткового капіталу

Додатковий капітал має такі види:

- додатковий вкладений;
- інший додатковий.

До складу *додатково вкладеного капіталу* належить перевищення вартості реалізації випущених акцій над їхньою номінальною вартістю, а також перевищення вартості реалізації викуплених акцій над вартістю їхнього викупу. Для обліку цих операцій призначений субрахунок 421 «Емісійний дохід».

Вкладений (або такий, що підлягає сплаті) засновниками підприємства (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, та інші внески, що виникають при сплаті заборгованості за розрахунками щодо формування статутного капіталу без прийняття рішень про зміну розміру статутного капіталу, також належить

до складу додаткового капіталу й відображається на субрахунку 422 «Інший вкладений капітал».

Сальдо субрахунків 421 і 422 приводиться в статті «Додатковий вкладений капітал» Балансу (рядок 320).

Інший додатковий капітал — це сума дооцінки необоротних активів, а також вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних і фізичних осіб, інші види додаткового капіталу (п. 40 П(С)БО 2).

При поповненні іншого додаткового капіталу за рахунок дооцінки активів сума такої дооцінки відображається на субрахунку 423 «Дооцінка активів». Порядок відображення в бухгалтерському обліку дооцінки необоротних активів, передбачений п. 19, 20 П(С)БО 7 і п. 22, 23 П(С)БО 8.

Збільшення додаткового капіталу за рахунок суми дооцінки залишкової вартості об'єкта активу відбувається, якщо:

- об'єкт до поточного дооцінювання не уцінювався — в такому випадку на збільшення додаткового капіталу відноситься вся сума дооцінювання;
- об'єкт активу до поточного дооцінювання тільки уцінювався — при цьому до складу додаткового капіталу включається сума перевищення суми дооцінки над сумою уцінки;
- об'єкт активу до поточної дооцінювання й уцінювався, і дооцінювався -до складу додаткового капіталу належить різниця між сумою поточної дооцінки й сумою перевищення попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок.

Уцінка об'єкта основних засобів, щодо якого в попередніх періодах відповідна частина перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта включалася до складу нерозподіленого прибутку, відображається в такий спосіб:

1. Сума уцінки об'єкта основних засобів у межах включеної до складу нерозподіленого прибутку суми дооцінки направляється на зменшення нерозподіленого прибутку шляхом відновлення суми додаткового капіталу, раніше віднесеного до нерозподіленого прибутку (дебет субрахунка 441, кредит субрахунка 423).

2. Додатковий капітал відновлюється на раніше визнані податкові зобов'язання (кредит субрахунка 423 і дебет рахунка 54).

3. Сума уцінки об'єкта основних засобів у межах наявного (з урахуванням операцій 1 і 2) у складі іншого додаткового капіталу залишку перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта направляється на зменшення іншого додаткового капіталу (дебет субрахунка 423 і кредит рахунка 10).

4. Залишок суми уцінки включається до складу інших витрат звітного періоду (дебет субрахунка 975 і кредит рахунка 10).

5. Для відображення в обліку переоціненої первісної вартості й переоціненого зносу сума уцінки зносу відображається за кредитом рахунка 13 і дебету рахунка 10.

Вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, відображається на субрахунку 424 «Безкоштовно отримані необоротні активи». Одержання таких активів відображається за кредитом цього субрахунка в кореспонденції з дебетом рахунків обліку активів. За дебетом субрахунка відображаються податкові зобов'язання, пов'язані з одержанням цих активів (у кореспонденції з кредитом субрахунка 641 «Розрахунки за податками»), а також включення додаткового капіталу до складу іншого доходу (у кореспонденції з кредитом субрахунка

745 «Дохід від безоплатно отриманих активів») при нарахуванні амортизації таких безоплатно отриманих активів, їх вибутті й т.п.

У бухгалтерському обліку первісна вартість необоротних активів, безоплатно отриманих від юридичних або фізичних осіб, визначається відповідно до п. 10 П(С)БО 7 і виражається в сумі їхньої *справедливої вартості*, яка визначається на дату одержання таких активів, з урахуванням витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7.

Внаслідок того, що безоплатно отримані необоротні активи приводять до збільшення власного капіталу підприємства, у бухгалтерському обліку дохід визнається в сумі амортизації справедливої вартості такого нематеріального активу.

Інші види додаткового капіталу, які не можуть бути відображені на вищенаведених субрахунках, відображаються на субрахунку 425 «Інший додатковий капітал». Зокрема, на цьому субрахунку враховується фонд коштів соціальної сфери.

Приклад 10.3. Підприємство «Надія» вирішило поповнити додатковий капітал за рахунок дооцінки своїх основних засобів (сума дооцінки — 3000 грн, сума дооцінки зносу — 350 грн), а також безоплатно отримало верстат на суму 10 000 грн.

В обліку ці операції будуть відображені в таблиці:

Таблиця 10.7

Відображення операцій в обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено суму дооцінки основних засобів	10 «Основні засоби»	423 «Дооцінка активів»	3000
2	Відображено дооцінку зносу	423 «Дооцінка активів»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	350
3	Відображено вартість безоплатно отриманого верстату	10 «Основні засоби»	424 «Безкоштовно отримані необоротні активи»	10 000
4	Відображено дохід в сумі амортизації верстату (умовно)	424 «Безкоштовно отримані необоротні активи»	745 «Дохід від безкоштовно отриманих активів»	2000

10.6. Особливості формування, обліку та використання резервного капіталу

Резервний капітал підприємства — це сума резервів, створених відповідно до законодавства або на підставі установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку.

Обов'язковість створення резервного капіталу (резервного фонду) передбачена законодавчо. Підприємства формують резервний капітал як гарантію виконання своїх зобов'язань.

Мінімальний розмір резервного капіталу для господарських товариств (АТ і ТОВ) визначено на рівні 25% величини статутного капіталу. Підприємство може зафіксувати в установчих документах інший розмір резервного капіталу, однак він не повинен бути меншим від законодавчо встановленого рівня.

Розмір щорічних відрахувань до резервного фонду також визначається в установчих документах підприємства й не може бути меншим ніж 5% чистого прибутку, отриманого підприємством за звітний рік.

При цьому Господарським кодексом (ст. 87) для господарських товариств передбачено можливість формувати фонди розвитку на підставі установчих документів. Оскільки законодавством не визначено переліку фондів, підприємство в установчих документах може передбачити напрями використання прибутку, що був отриманий в результаті господарської діяльності (після сплати встановлених законом податків, зборів, покриття збитків), і нормативи відрахувань у створені фонди.

Для узагальнення інформації про стан і рух резервного капіталу використовується рахунок 43 «Резервний капітал»:

- за кредитом рахунка 43 відображається створення резервного капіталу;
- за дебетом рахунка 43 — його використання.

Сальдо цього рахунка відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду. Для обліку резервного капіталу за видами і напрямками використання підприємство на свій розсуд може або вести аналітичний облік, або відкривати до цього рахунка додаткові субрахунки.

Наприклад, підприємство відповідно до установчих документів може створити резервний фонд, спрямований на виконання якої-небудь програми. Припустимо, на виконання програми по поліпшенню технічного стану підприємства й переозброєнню. А оскільки технічне переозброєння підприємства — процес тривалий, бухгалтерові доцільно відкрити субрахунок, на якому будуть акумулюватися необхідні кошти. Із цією метою підприємство й відкриє, наприклад, субрахунок 431 «Резерв на капітальні інвестиції».

Як уже зазначалося, резервний капітал формується за рахунок щорічних відрахувань у резервний фонд не менше ніж 5% чистого прибутку. При цьому чистий прибуток розраховується як алгебрична сума прибутку від звичайної діяльності й надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку й податків з надзвичайного прибутку.

Іншими словами, чистий прибуток відображається в ряд. 220 ф. № 2 «Звіт про фінансові результати», що розраховується в такий спосіб:

$$\text{ряд. 220} = \text{ряд. 190} + \text{ряд. 200} - \text{ряд. 205} - \text{ряд. 210},$$

де ряд. 190 — отриманий підприємством у результаті господарської діяльності прибуток протягом звітного періоду за вирахуванням податку на прибуток;

ряд. 200 — сума надзвичайних доходів (наприклад, сума страхових відшкодувань від стихійних лих, пожеж);

ряд. 205 — сума надзвичайних витрат (збитки від стихійних лих за вирахуванням суми відшкодування);

ряд. 210 — сума податку на прибуток від надзвичайної діяльності.

Рішення про напрями використання резервного капіталу приймається власниками підприємства.

Резервний капітал може бути використаний:

- на збільшення статутного капіталу;
- виплату дивідендів по привілейованих акціях;
- погашення боргів при ліквідації товариства;
- покриття непередбачених витрат у випадку недостатності прибутку.

Приклад 10.4. Підприємство за підсумками звітного року отримало чистий прибуток у розмірі 50 000 грн. Відповідно до установчих документів, відрахування до резервного фонду становлять 5% чистого прибутку.

Використання коштів резервного фонду буде відображено в таблиці (табл. 10.8).

Таблиця 10.8

Відображення операцій в обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Спрямовано прибуток на створення резервного фонду (50 000 × 5%)	443 «Прибуток, використаний у звітному році»	43 «Резервний капітал»	2500
2	Відображення використання резервного капіталу для збільшення прибутку з метою покриття непередбачених витрат	43 «Резервний капітал»	441 «Нерозподілений прибуток»	500
3	Збільшення статутного капіталу за рахунок резервного капіталу	43 «Резервний капітал»	40 «Статутний капітал»	1 000
4	Відображено використання резервного капіталу на виплату дивідендів по привілейованих акціях	43 «Резервний капітал»	441 «Нерозподілений прибуток»	1 000

10.7. Особливості формування, обліку та використання нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)

Нерозподілений прибуток — це частина отриманого у звітному періоді прибутку, що утворився після нарахування й сплати до бюджету податку на прибуток.

Непокриті збитки утворюються в результаті діяльності підприємства, коли витрати перевищують його доходи. У більшості випадків така несприятлива ситуація ймовірна в перші й останні роки існування підприємства.

Нерозподілений прибуток включається до власного капіталу підприємства, тим самим збільшуючи його. Непокриті збитки зменшують власний капітал.

Крім того, існує поняття «*використання прибутку*». Це частина нерозподіленого прибутку, спрямована на цілі, вказані документами підприємства (статутом, розпорядженнями, наказами, протоколами).

Метою створення комерційного підприємства є одержання прибутку. Однак на практиці така мета досягається не завжди. Тому результатом діяльності підприємства, навіть комерційного, може бути як прибуток, так і збиток.

Існують два види факторів впливу на фінансовий результат діяльності підприємства: *зовнішні*, що не залежать від підприємства, і *внутрішні*, залежні тільки від нього.

До *зовнішніх факторів* можна віднести рівень інфляції, втрату або зниження платоспроможності грошової одиниці, а також політична й законодавча нестабільність у країні.

Внутрішні фактори — стратегічне планування, вид товарів (робіт, послуг), а також швидкість їхнього просування на ринку й т.д.

Алгоритм визначення нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) наведено у вигляді схеми (рис. 10.2).

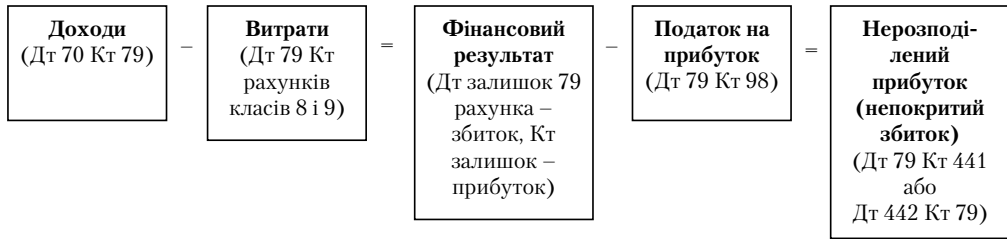


Рис. 10.2. Схема визначення нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)

Головні принципи розподілу прибутку повинні бути закріплені в статутних документах.

Фактичний розподіл прибутку відбувається на підставі організаційних документів – наказів, розпоряджень, протоколів зборів власників.

Нерозподілений прибуток може бути використаний:

- на покриття збитків минулих років;
- виплату дивідендів;
- створення резервного фонду;
- збільшення статутного капіталу;
- інші цілі, пов'язані з виконанням соціальних програм і розширенням виробництва.

Облік нерозподіленого прибутку здійснюється на субрахунку 441, непокритих збитків – на субрахунку 442. Використання прибутку відображається на субрахунку 443.

Утворення нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) відбувається в момент кореспонденції з рахунком 79 за підсумками звітного року. При наявності дебетового сальдо на рахунку 79 варто говорити про непокриті збитки, кредитового сальдо – про нерозподілений прибуток.

Приклад 10.5. ТОВ «Надія» за результатами звітного року отримало збиток у розмірі 1 470 грн. У I кварталі наступного року фінансовий результат становив 10 000 грн (прибуток). У декларації з податку на прибуток підприємство показало зобов'язання за податком на прибуток у розмірі 2 800 грн. Нараховано дивіденди засновникам у розмірі 3 000 грн. У статуті ТОВ передбачене використання нерозподіленого прибутку на такі цілі і в таких розмірах:

- на покриття збитків – 35%;
- створення резервного капіталу – 40%;
- збільшення статутного капіталу – 25%.

Операції будуть відображені в обліку (табл. 10.9).

Таблиця 10.9

Відображення операцій в обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано податок на прибуток	981	641	2800
		791	981	2800
2	Відображено нерозподілений прибуток (10 000 грн – 2800 грн = 7200 грн)	791	441	7200

Продовження табл. 10.9

3	Нараховано дивіденди	443	671	3000
4	Відображено відрахування на покриття збитків [(7200 грн – 3000 грн) × 35% = 1470 грн]	441	442	1470
5	Створено резервний капітал [(7200 грн – 3000 грн) × 40% = 1680 грн]	443	43	1680
6	Спрямовано прибуток на збільшення статутного капіталу [(7200 грн – 3000 грн) × 25% = 1 050 грн]	443	40	1050

10.8. Особливості нарахування та сплати дивідендів

Засновники та учасники товариства мають право брати участь у розподілі прибутку та отримувати його частину у вигляді дивідендів.

Дивіденди — це частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до часток їхньої участі у власному капіталі підприємства.

Основним джерелом сплати дивідендів за акціями є чистий прибуток товариства.

Дивіденди за акціями сплачуються один раз на рік за підсумками календарного року в порядку, передбаченому статутом АТ, за рахунок нерозподіленого прибутку.

Для привілейованих акцій додатковим джерелом виплати дивідендів є резервний капітал. Якщо розмір прибутку відповідного року недостатній, то виплата дивідендів за привілейованими акціями проводиться за рахунок використання резервного капіталу.

Отже, для нарахування дивідендів за привілейованими акціями існує два можливих джерела: нерозподілений прибуток та резервний капітал, а для простих акцій існує лише одне джерело — сума нерозподіленого прибутку.

Рішення про виплату дивідендів приймається загальними зборами акціонерів. Статут акціонерного товариства повинен містити відомості про строк і порядок виплати дивідендів. Повідомлення про розмір дивідендів і порядок їхньої виплати товариство має довести до відома акціонерів. Сума дивідендів, яка належить до сплати одному акціонеру, визначається шляхом множення дивіденду, що припадає на одну акцію, на число цілком оплачених акцій, якими він володіє.

Під час виплати дивідендів необхідно враховувати такі дати:

- *дату оголошення виплати дивідендів* (оскільки публічне оголошення дивідендів неможливо скасувати, то зобов'язання щодо сплати дивідендів виникає негайно після їх оголошення);
- *дату реєстрації* (дата, станом на яку визначається перелік акціонерів, які мають право на отримання дивідендів);
- *дату початку виплати дивідендів* (дата, починаючи з якої акціонери можуть фактично отримувати дивіденди).

Право на отримання дивідендів мають особи, які є акціонерами товариства на дату виплати дивідендів. Дивіденди мають бути сплачені тільки тим власникам акцій, які зареєстровані на цю дату.

Дивіденди, що сплачуються резидентами, обкладаються податком на дивіденди біля джерела виплати в розмірі 25% від нарахованої суми дивідендів. При цьому підприємство, яке сплачує дивіденди, має право зменшити власні податкові зобов'язання з податку на прибуток на суму утриманого та перерахованого податку на дивіденди.

Акціонери сплачують з отриманих сум дивідендів податок з доходів фізичних осіб у розмірі 13%.

Дивіденди можуть сплачуватися негрошовими активами або акціями товариства. У такому разі вибуття відповідних активів, якими виплачуються дивідендів, у бухгалтерському обліку відображається як їх реалізація з одночасним зарахуванням взаємної заборгованості між акціонерним товариством і акціонером.

Бухгалтерський облік нарахованих та сплачених дивідендів наведено в табл. 10.10.

Таблиця 10.10

Відображення операцій в обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано оголошені дивіденди за рахунок нерозподіленого прибутку	441 «Прибуток нерозподілений»	443 «Прибуток, використаний у звітному році»
2	Нараховано оголошені дивіденди за привілейованими акціями за рахунок резервного капіталу	43 «Резервний капітал»	443 «Прибуток, використаний у звітному році»
3	Персоніфіковано нараховані дивіденди за отримувачами (акціонерами) на початок виплати	443 «Прибуток, використаний у звітному році»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
4	Сплата дивідендів грошовими коштами	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	30 «Каса» 31 «Рахунки в банках»

10.9. Особливості формування, обліку та використання неоплаченого і вилученого капіталу

Неоплачений капітал — це сума заборгованості власника (учасника) за внесками до статутного капіталу підприємства. Така заборгованість може бути виражена неоплаченими акціями, на які підписався учасник, або сумою неоплаченого внеску до статутного капіталу, розмір якого визначений установчими документами.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу, як і статутного, ведеться по кожному учаснику (засновнику) і по кожному виду розміщених акцій (для акціонерних товариств).

Неоплачений капітал формується одночасно зі статутним капіталом і відображається проводкою:

Дт 46 «Неоплачений капітал» Кт 40 «Статутний капітал».

Розмір неоплаченого капіталу відображається в бухгалтерському обліку на рахунку 46 «Неоплачений капітал».

За дебетом рахунка 46 відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом — погашення такої заборгованості.

При внесенні учасниками внесків до статутного капіталу розмір неоплаченого капіталу зменшується.

Вилучений капітал — сума засобів, тимчасово вилучених з господарського й фінансового обороту.

Підприємство може викупити в акціонерів власні акції або частку у статутному капіталі в учасників з метою їх подальшого продажу або анулювання.

Акціонерне товариство має право викупити в акціонерів оплачені ними акції після прийняття такого рішення зборами акціонерів відповідно до статуту тільки за рахунок засобів, що перевищують статутний капітал, і реалізувати або анулювати викуплені акції протягом одного року.

У випадку викупу частки учасника товариством з обмеженою відповідальністю відповідно до його статуту, товариство зобов'язане або реалізувати ці частки в порядку й у строки, встановлені статутом і законом, або зменшити розмір статутного капіталу. Товариство може викупити в учасника тільки повністю оплачену ним частку.

Суми викуплених акцій (часток) формують (збільшують) вилучений капітал підприємства. При продажу (розміщенні) акцій (часток) або їх анулюванні розмір вилученого капіталу зменшується.

Облік вилученого капіталу ведеться на рахунку 45 «Вилучений капітал».

За Дт рахунка 45 відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, за Кт — вартість анульованих або перепроданих акцій (часток).

Як правило, для відображення вилученого капіталу в бухгалтерському обліку застосовуються субрахунки:

451 «Вилучені акції» — відображається викуп товариством власних акцій в учасників;

452 «Вилучені внески й паї» — викуп товариством часток (внесків, паїв) в учасників.

Приклад 10.6. Загальними зборами акціонерів ухвалено рішення про зменшення статутного капіталу на 100 000 грн шляхом викупу й анулювання 25 000 шт. власних акцій. При цьому акції викуповуються за ціною 3 грн, а їхня номінальна вартість — 4 грн.

Така операція буде відображена наступним чином в обліку:

Таблиця 10.11

Відображення операцій в обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Викуплено акції власної емісії	451 «Вилучені акції»	672 «Розрахунки за іншими виплатами»	75 000
2	Виплачено компенсацію вартості акцій	672 «Розрахунки за іншими виплатами»	30 «Каса» 31 «Рахунки в банку»	75 000
3	Погашено викуплені акції	40 «Статутний капітал»	451 «Вилучені акції»	100 000
4	Перевищення номінальної вартості акцій над покупною віднесено на збільшення додаткового капіталу	451 «Вилучені акції»	425 «Інший додатковий капітал»	25 000

10.10. Практичний блок

Контрольні запитання

1. Чому власний капітал вважається частиною активів підприємства?
2. На яких рахунках ведеться облік власного капіталу?
3. Яким має бути мінімальний розмір статутного капіталу АТ?
4. За рахунок яких засобів може бути сформований статутний капітал?
5. Які існують обмеження щодо майна, яке може бути внесено до статутного капіталу?
6. Які етапи проходить процес формування статутного капіталу?
7. Вкажіть необхідні розміри внесків учасників та засновників до статутного капіталу ТОВ.
8. У якому розмірі нараховується пеня за прострочку сплати внесків до статутного капіталу?
9. За яким принципом оцінюється майно, що вноситься до статутного капіталу?
10. Яким документом оформлюється передача майна до статутного капіталу?
11. За рахунок чого можна збільшити розмір статутного капіталу АТ?
12. За яких умов АТ і ТОВ мають право зменшити розмір статутного капіталу?
13. У чому полягає призначення пайового капіталу?
14. Яким чином відбувається розподіл прибутку пайового товариства?
15. За допомогою яких субрахунків ведеться облік пайового капіталу?
16. Що включається до складу додаткового капіталу?
17. Що належить до іншого додаткового капіталу?
18. З якою метою створюється резервний капітал підприємства?
19. Які існують обмеження щодо мінімального розміру резервного капіталу та розміру щорічних відрахувань до нього?
20. На яких субрахунках ведеться облік резервного капіталу?
21. Як визначається сума нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) та на які цілі вона може бути використана?
22. У чому полягає призначення дивідендів та що є джерелом їх виплати?
23. У чому полягає різниця між неоплаченим та вилученим капіталом?

Тести для самоконтролю

1. Чому дорівнює сума власного капіталу підприємства на етапі його створення:
 - а) сумі активів підприємства;
 - б) сумі зобов'язань підприємства;
 - в) різниці між активами та зобов'язаннями підприємства?
2. Інвестований капітал — це:
 - а) сума безоплатно отриманих активів, а також безповоротна допомога;
 - б) сума номінальної вартості простих і привілейованих акцій та додатковий внесений капітал;
 - в) частина прибутку підприємства, реінвестована в розвиток підприємства.
3. Статутний капітал — це:
 - а) частина активів підприємства, яка залишається після вирахування його зобов'язань;
 - б) сума внесків засновників товариства;
 - в) сума, яка направляється на формування резервного капіталу.
4. Для ТОВ мінімальний розмір статутного капіталу має бути:
 - а) не меншим від суми, яка еквівалентна 1250 мінімальних зарплат;
 - б) не меншим від суми, яка еквівалентна 100 мінімальних зарплат;
 - в) не меншим від суми, яка еквівалентна 500 мінімальних зарплат.

5. *Майно, вилучене з господарського обороту:*

- а) не може бути використане як внесок до статутного капіталу;
- б) може бути використане як внесок до статутного капіталу тільки за спеціальним дозволом відповідних органів;
- в) може бути використане як внесок до статутного капіталу.

6. *Засновники ТОВ, на момент його реєстрації мають внести до статутного капіталу:*

- а) 50% внеску;
- б) 30% внеску;
- в) 20 і більше відсотків внеску.

7. *Якщо статутний капітал формується за рахунок майна товариств із часткою комунального майна, то:*

- а) оцінювання майна, внесеного до статутного капіталу, обов'язкове;
- б) оцінювання майна, внесеного до статутного капіталу, не обов'язкове;
- в) оцінювання майна, внесеного до статутного капіталу, проводиться за рішенням засновників.

8. *Додатковий випуск акцій існуючої емісії:*

- а) зменшує розмір статутного капіталу АТ;
- б) збільшує розмір статутного капіталу АТ;
- в) не впливає на розмір статутного капіталу АТ.

9. *Зменшення статутного капіталу АТ відбувається за рахунок:*

- а) зменшення номінальної вартості раніше випущених акцій;
- б) зменшення кількості раніше випущених акцій шляхом їх викупу та анулювання;
- в) відповіді а і б.

10. *Пайовий капітал є :*

- а) початковим капіталом;
- б) додатково внесеним капіталом;
- в) видом довгострокових зобов'язань підприємства.

11. *Покриття збитків пайового товариства відбувається за рахунок:*

- а) резервного капіталу;
- б) обов'язкових внесків пайовиків;
- в) додаткового капіталу.

12. *Сума дооцінки необоротних активів включається до складу:*

- а) додаткового капіталу;
- б) іншого додаткового капіталу;
- в) статутного капіталу;

13. *Погашення боргів при ліквідації підприємства може бути здійснено за рахунок:*

- а) пайового капіталу;
- б) резервного капіталу;
- в) статутного капіталу.

14. *При визначенні суми нерозподіленого прибутку (непокритого збитку):*

- а) із суми фінансових результатів діяльності підприємства вираховується сума нарахованого податку на прибуток;
- б) із суми доходів підприємства вираховується сума його витрат та сума нарахованого податку на прибуток;

- в) із суми фінансового результату діяльності підприємства вираховується сума ПДВ, акцизного збору та інших непрямих податків.
15. *Покриття збитків минулих років та виплата дивідендів може бути здійснена за рахунок:*
- а) резервного капіталу;
 - б) статутного капіталу;
 - в) нерозподіленого прибутку;
 - г) пайового капіталу.
16. *Для виплати дивідендів за привілейованими акціями використовується:*
- а) нерозподілений прибуток;
 - б) резервний капітал;
 - в) відповіді а і б.
17. *Право на отримання дивідендів мають особи, які:*
- а) є акціонерами товариства на дату його реєстрації;
 - б) є акціонерами товариства на дату виплати дивідендів;
 - в) є акціонерами товариства на дату оголошення дивідендів.
18. *Неоплачений капітал показує:*
- а) суму фактично сформованого статутного капіталу товариства;
 - б) вартість акцій, передплату на які не здійснено;
 - в) суму заборгованості засновників та акціонерів за сплатою внесків до статутного капіталу.
19. *АТ має право викупити акції власної емісії за рахунок:*
- а) резервного капіталу;
 - б) нерозподіленого прибутку;
 - в) засобів, що перевищують статутний капітал.
20. *За Дт рахунка 45 відображається:*
- а) фактична собівартість акцій власної емісії;
 - б) фактична собівартість часток, викуплених товариством у його учасників;
 - в) вартість анульованих або перепроданих акцій;
 - г) відповіді а і б;
 - г) відповіді б і в.

Практичні вправи для самостійної роботи

Вправа 1

За станом на 01.01.0X р. склад власного капіталу акціонерного товариства був таким:

- статутний фонд (капітал), поділений на 10 000 простих акцій номінальною вартістю 100 грн, становив 1 000 000 грн;
 - додатковий вкладений капітал — 30 000 грн;
 - інший додатковий капітал — 80 000 грн;
 - резервний фонд — 55 000 грн;
 - нерозподілений прибуток — 300 000 грн.
- Усього — 1 465 000 грн.

У лотому АТ викупило і анулювало 2000 акцій за ціною 150 грн кожна. У березні АТ оголосило про збільшення номінальної вартості акцій на 10 грн.

Покажіть в обліку всі здійснені операції та визначте суму власного капіталу АТ на 01 квітня за окремими його складовими.

Вправа 2

Створюється ТОВ за участю іноземного інвестора. Інвестор сплачує свою частку в статутному капіталі господарського товариства (25%) валютою в розмірі 10 000 дол. США. На дату створення ТОВ курс долара США до гривні, встановлений НБУ, становив 1: 5,055.

Необхідно:

- 1) визначити суму внеску до статутного капіталу іноземного інвестора;
- 2) визначити загальну суму статутного капіталу ТОВ;
- 3) відобразити в обліку необхідні операції.

Вправа 3

З метою збільшення статутного капіталу ВАТ «Корал» здійснило додаткову емісію акцій на суму 185 000 грн. ТОВ «ВКС» сплатило номінальну вартість акцій ВАТ «Корал» шляхом:

- перерахування грошових коштів у сумі 100 000 грн;
- передачі активів за погодженою з емітентом вартістю:
 - товарів на суму 25 000 грн, собівартість яких 25 000 грн;
 - основних засобів на суму 50 000 грн (балансова вартість — 70 000 грн, знос — 20 000 грн);
 - нематеріальних активів на суму 10 000 грн (балансова вартість — 13 000 грн, знос — 3000 грн).

Покажіть усі необхідні операції в обліку емітента цінних паперів та в обліку інвестора.

Вправа 4

Емітент прийняв рішення про викуп за грошові кошти та анулювання акцій власної емісії, номінальна вартість яких становить 50 000 грн.

Покажіть в обліку такі ситуації:

- 1) акції викуплено за ціною 45 000 грн;
- 2) акції викуплено за ціною 56 000 грн;
- 3) акції викуплено за номінальною вартістю.

Вправа 5

За підсумками звітного року споживчим товариство (у кількості 200 осіб) отримало збиток у сумі 42 000 грн. Загальними зборами товариства було прийнято рішення про покриття збитків обов'язковими пайовими внесками пайщиків, після чого кожен пайщик має поповнити обов'язкові внески на 210 грн.

Відобразіть в обліку здійснені операції.

Вправа 6

ВАТ «Надія» випустило 2000 акцій номінальною вартістю 20 грн кожна і розмістило їх за ціною 25 грн за одну акцію.

Визначте розмір емісійного доходу та відобразіть операції в обліку.

РОЗДІЛ 11. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Мета вивчення розділу: сформувати в студентів знання та практичні навички щодо обліку довгострокових зобов'язань.

Після вивчення розділу студенти повинні знати:

- класифікацію довгострокових зобов'язань за певними ознаками;
- порядок оцінювання довгострокових зобов'язань на дату балансу;
- характеристику рахунків, на яких ведеться бухгалтерський облік довгострокових зобов'язань;
- схеми бухгалтерських проведення з обліку операцій виникнення та погашення довгострокових зобов'язань;
- порядок відображення інформації про довгострокові зобов'язання в облікових реєстрах та фінансовій звітності;
- порядок проведення інвентаризації довгострокових зобов'язань.

Студенти повинні вміти:

- класифікувати зобов'язання;
- складати первинні документи з обліку довгострокових зобов'язань;
- відображати виникнення довгострокових зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку;
- відображати довгострокові зобов'язання в облікових реєстрах та фінансовій звітності.

Основні терміни

Вексель — це борговий цінний папір, який підтверджує безумовне зобов'язання векселедавця сплатити в зазначений термін певну суму грошей власникові векселя.

Дисконт за облигацією — це сума перевищення номінальної вартості над ціною, за якою облигація випускається на фінансовий ринок.

Довгострокові зобов'язання — це різні види зобов'язань підприємства, на які нараховуються відсотки і строк погашення яких настане більше ніж через рік після звітної дати або пізніше, ніж закінчиться виробничий цикл, якщо його тривалість перевищує 12 місяців.

Доходи майбутніх періодів — це надходження грошових коштів та інших активів, що одержані в звітному періоді, але належать до майбутніх періодів.

Забезпечення — зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу.

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

Індосамент векселя — це безумовний наказ платникові сплатити за векселем тій особі, якій вексель передається.

Кредит — економічні відносини, що виникають між кредитором і постачальником з приводу одержання останнім позики в грошовій або товарній формі на умовах повернення в певний строк з оплатою відсотка.

Облігація — це борговий цінний папір, що засвідчує внесення її власником коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного папера в передбачений у ній термін з виплатою фіксованого відсотка, розмір якого не залежить від результатів діяльності її емітента.

Премія за облігацією — це сума перевищення ціни, за якою облігація випускається на фінансовий ринок, над її номінальною вартістю.

11.1. Поняття, класифікація та оцінювання довгострокових зобов'язань

Досить часто у підприємств не вистачає власного капіталу для фінансування своєї господарської діяльності. Тому поряд з власними ресурсами підприємства використовують позикові ресурси, за якими у них виникають зобов'язання щодо погашення через певний термін у майбутньому. У підприємств можуть виникнути зобов'язання внаслідок отримання банківських кредитів, випуску боргових цінних паперів або придбання товарів і послуг з відстроченням платежу. Суб'єктами будь-якого зобов'язання виступають дві особи: кредитор (особа, яка надає позику) і боржник (особа, яка бере на себе обов'язок сплатити позику). Матеріальною основою виникнення зобов'язання є договір, тобто письмова угода між кредитором та боржником на виникнення, зміну або припинення їхніх взаємних прав і обов'язків.

Для правильної організації бухгалтерського обліку зобов'язань важливим є визначення моменту виникнення зобов'язання, оскільки юридичні та економічні аспекти цього питання не збігаються. Так, у момент підписання договору на одержання кредиту між підприємством і банком виникає юридичне зобов'язання, суть якого полягає в тому, що воно підлягає виконанню в майбутньому. В бухгалтерському обліку підприємства зобов'язання знаходить своє відображення лише тоді, коли на його поточний рахунок банк зарахує грошові кошти.

Згідно з П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», *зобов'язання* — це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та розкриття її у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 11 «Зобов'язання». Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності, крім бюджетних установ.

Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання», зобов'язання визнається і відображується в бухгалтерському обліку за умови, якщо:

- оцінка зобов'язання може бути достовірно визначена;
- існує ймовірність зменшення економічних вигод в майбутньому внаслідок погашення зобов'язань.

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

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання класифікуються на:

- довгострокові — це зобов'язання, строк погашення яких з дати балансу більше одного календарного року (операційного циклу);
- поточні — це зобов'язання, строк погашення яких з дати балансу менший ніж один календарний рік (операційний рік);
- забезпечення — це зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу;
- непередбачені зобов'язання — це зобов'язання, які можуть виникнути внаслідок минулих подій та існування яких буде підтверджене лише тоді, коли здійсниться або не здійсниться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або теперішні зобов'язання, які виникають внаслідок минулих подій, але не визнаються, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язань потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язань не можна достовірно визначити;
- доходи майбутніх періодів — це доходи, одержані в поточному або попередніх звітних періодах, але належать до наступних звітних періодів.

Залежно від порядку визначення суми до погашення зобов'язання можна поділити на реальні та потенційні.

Реальні зобов'язання виникають на підставі договору, контракту, одержаного рахунку. Як правило, сума заборгованості та строк погашення по них є конкретними і визначеними, вони вказуються у відповідних документах. Залежно від строку погашення реальні зобов'язання поділяють на поточні (короткострокові) та довгострокові.

Потенційні зобов'язання характеризуються тим, що сума і термін платежу за ними не визначені і залежать від подальших подій у майбутньому. Потенційні зобов'язання поділяються на забезпечення, непередбачені зобов'язання та доходи майбутніх періодів.

Довгостроковими зобов'язаннями є різні види зобов'язань підприємства, на які нараховуються відсотки і строк погашення яких настане більше ніж через рік після звітної дати або пізніше, ніж настане закінчення виробничого циклу (якщо його тривалість перевищує 12 місяців).

Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання», до довгострокових зобов'язань належать:

- довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові фінансові зобов'язання;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- інші довгострокові зобов'язання.

Найбільш розповсюдженими видами довгострокових зобов'язань є кредити та позики зі строком погашення більше одного року; векселі, видані зі строком погашення більше одного року; облігації випущені на строк понад один рік; відстрочені податкові зобов'язання.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їхньою теперішньою вартістю.

Теперішня вартість — це дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), що, як очікується, буде потрібна для погашення

ня зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язань.

Отже, дисконтуванню підлягають суми довгострокових кредитів, облігаційних позик, довгострокових відсоткових векселів, платежів за довгостроковою орендою, позичок небанківських фінансово-кредитних установ. Це необхідно кредитору для прийняття рішень щодо формування позикового капіталу, а також для забезпечення зіставності інформації у фінансовій звітності.

11.2. Облік довгострокових кредитів банку

Поняття кредиту та умови його надання

Згідно зі ст. 2 Закону України «Про банки і банківську діяльність» № 2121-III від 07.12.2000 р., **банківський кредит** — це будь-яке зобов'язання банку надати певну суму грошей, будь-яка гарантія, будь-яке зобов'язання придбати право вимоги боргу, будь-яке продовження строку погашення боргу, яке надано в обмін на зобов'язання боржника щодо повернення заборгованої суми, а також на зобов'язання на сплату відсотків та інших зборів з такої суми.

Як правило, банківський кредит має відповідати принципам кредитування. Це строковість, цільовий характер, забезпеченість та платність кредиту.

Сторонами кредитних відносин є банк (кредитор — це суб'єкт кредитних відносин, що надає в тимчасове використання кредити іншому суб'єкту господарювання) та підприємство (позичальник — це особа, що одержала грошові кошти в кредит).

Банківський кредит надається на таких умовах: забезпеченість, повернення, строковість, платність, цільовий характер використання. Критерії віднесення кредитів до розряду довгострокових, передбачені Положенням Національного банку України «Про кредитування» (далі — Положення), затверджене Постановою правління Національного банку України № 246 від 28 вересня 1995 р. і П(С)БО «Баланс», різні. Так, згідно з П(С)БО 2 «Баланс» до довгострокових кредитів належать кредити строком погашення понад 12 місяців з дати балансу. Згідно з Положенням, строк погашення середньострокового кредиту — до 3-х років, строк погашення довгострокового кредиту — понад 3 роки.

Види банківського кредиту

Кредити, які надаються банками, поділяються за строками користування

- а) короткострокові — до 1 року,
- б) середньострокові — до 3 років,
- в) довгострокові — понад 3 роки.

Строк кредиту, а також відсотки за його користування (якщо інше не передбачено умовами кредитного договору) розраховуються з моменту отримання (зарахування на рахунок позичальника або сплати платіжних документів з позичкового рахунку позичальника) до повного погашення кредиту та відсотків за його користування.

Короткострокові кредити можуть надаватись банками у разі тимчасових фінансових труднощів, що виникають у зв'язку з витратами виробництва та обігу, не забезпечених надходженнями коштів у відповідному періоді.

Середньострокові кредити можуть надаватись на оплату обладнання, поточні витрати, на фінансування капітальних вкладень.

Довгострокові кредити можуть надаватись для формування основних фондів. Об'єктами кредитування можуть бути капітальні витрати на реконструкцію, модернізацію та розширення вже діючих основних фондів, на нове будівництво, приватизацію та ін.

Кредити класифікуються таким чином:

— *за забезпеченням:*

- а) забезпечені заставою (майном, майновими правами, цінними паперами);
- б) гарантовані (банками, фінансами чи майном третьої особи);
- в) з іншим забезпеченням (поручителство, свідоцтво страхової організації);
- г) незабезпечені (бланкові);

— *за ступенем ризику:*

- а) стандартні кредити;
- б) кредити з підвищеним ризиком;

— *за методами надання:*

- а) у разовому порядку;
- б) відповідно до відкритої кредитної лінії;
- в) гарантійні (із заздалегідь обумовленою датою надання, за потребою, із стягненням комісії за зобов'язання);

— *за строками погашення:*

- а) водночас;
- б) у розстрочку;
- в) достроково (за вимогою кредитора або за заявою позичальника);
- г) з регресією платежів;
- г) після закінчення обумовленого періоду (місяця, кварталу).

Надання підприємству банком довгострокового кредиту здійснюється на основі кредитного договору, який укладається між кредитором (банком) і позичальником (підприємством) виключно в письмовій формі; визначає взаємні зобов'язання і відповідальність сторін; не може бути змінений в односторонньому порядку без згоди обох сторін. Банк несе відповідальність за несвоєчасне переведення валюти кредиту на рахунок позичальника, а підприємство — за несвоєчасне повернення кредиту і відсотків за його використання, за нецільове витрачання одержаних коштів.

Банківський кредит надається суб'єктам кредитування усіх форм власності у тимчасове користування на умовах, передбачених кредитним договором. Основні з них: забезпеченість, повернення, строковість, платність та цільова направленість.

Принцип забезпеченості кредиту означає наявність у банку права для захисту своїх інтересів, недопущення збитків від неповернення боргу через неплатоспроможність позичальника.

Принцип повернення, строковості та платності означає, що кредит має бути поверненим позичальником банку у визначений у кредитному договорі строк з відповідною сплатою за його користування.

Цільовий характер використання передбачає вкладення позичкових коштів на конкретні цілі, передбачені кредитним договором.

Для одержання кредиту підприємство звертається до банку у формі листа, заявки, заяви, клопотання. У цих документах повинні бути вказані сума кредиту, його

мета, строк погашення, форма забезпечення кредиту. Крім того, якщо позичальник бажає отримати довгостроковий кредит на будівництво, то він повинен надати в банк такі документи, як проект будівництва (реконструкції) підприємства, висновки експертів відносно проектно-кошторисної документації, контракт з будівельною фірмою, техніко-економічне обґрунтування будівництва, графіки виконання робіт. Після отримання необхідних документів банк приймає рішення про надання підприємству кредиту або відмови в наданні. Щоб прийняти це рішення, банк вивчає та аналізує діяльність підприємства, оцінює його кредитоспроможність, прогнозує ризик неповернення кредиту.

Розмір відсоткових ставок та порядок їхньої сплати встановлюються банком і визначаються в кредитному договорі залежно від кредитного ризику, наданого забезпечення, попиту і пропозицій, які склалися на кредитному ринку, строку користування кредитом, облікової ставки та інших факторів. У разі зміни облікової ставки умови договору можуть переглядатися і змінюватися тільки на підставі взаємної згоди кредитора та позичальника.

Для кредитів, що надаються в іноземній валюті, необхідно враховувати також відсоткові ставки, які діють на міжнародних ринках капіталів.

Кредитоспроможність позичальника — це його здатність розрахуватися за своїм кредитним зобов'язанням в повному обсязі і у визначений кредитному договорі термін. Основні критерії кредитоспроможності підприємства:

- забезпечення не менше 50% всіх витрат підприємства власними коштами;
- репутація підприємства-позичальника, тобто кваліфікація та здібності керівництва підприємства, додержання ділової етики, забезпечення договірної та платіжної дисципліни;
- оцінювання продукції, що виготовлюється підприємством, тобто наявність попиту на цю продукцію, конкурентоспроможність на внутрішньому та зовнішньому ринках, об'єми експорту тощо;
- оцінювання перспектив розвитку підприємства-позичальника.

На основі цих показників банк присвоює підприємству-позичальнику певний клас кредитоспроможності, залежно від якого приймається рішення про надання кредиту. Розмір відсоткової ставки залежить від облікової ставки НБУ на дату укладання кредитного договору і від ступеня ризику, який несе банк, надаючи кредит певному позичальникові.

Згідно з Положенням НБУ «Про кредитування», банки не мають права надавати кредити на покриття збитків господарської діяльності та формування чи збільшення статутного капіталу підприємства.

Для більш надійного забезпечення повернення кредиту, кредитний договір може укладатись між трьома сторонами: банк (кредитор), гарант (поручитель, страхова компанія), підприємство-позичальник.

Довгострокові кредити надаються підприємствам у безготівковій формі шляхом перерахування коштів на поточний рахунок позичальника або сплатою платіжних документів зі спецсудного рахунка.

Згідно з Положенням НБУ «Про кредитування», повернення кредиту, а також сплата відсотків по ньому здійснюється позичальником з поточного рахунку. Якщо позичальник не має можливості повернути суму кредиту і відсотків по ньому у встановлений договором строк, то ці суми стягуються з гарантів. При сплаті

кредиту і відсотків по ньому дотримується черговість платежів, що вказана в договорі.

У випадку виникнення в позичальника тимчасових фінансових труднощів у зв'язку з непередбачуваними обставинами, а також в інших виняткових випадках банк може надати відстрочку сплати кредиту. Така операція називається пролонгацією кредиту. Вона оформлюється додатковою угодою до кредитного договору. При цьому відсоткова ставка за кредитом збільшується. Умовою відстрочки є прийняття позичальником заходів щодо ліквідації труднощів; оформлюється вона додатковою угодою до кредитного договору і є невід'ємною його частиною.

Якщо кредит і сума відсотків по ньому сплачуються несвоєчасно і при цьому не має згоди про відстрочку, банк має право застосовувати до позичальника штрафні санкції, передбачені в договорі.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», витрати на сплату відсотків за кредити, у тому числі довгострокові, відносять до складу фінансових витрат і до собівартості продукції (робіт, послуг) не включаються.

Відображення довгострокових кредитів банків у бухгалтерському обліку та звітності позичальника

Облік розрахунків за кредитами і позиками (у тому числі відстроченими), строк погашення яких на дату балансу перевищує 12 місяців, ведеться на рахунок 50 «Довгострокові позики».

Рахунок 50 «Довгострокові позики» кредитується на суми отриманих кредитів та позик в кореспонденції з рахунками активів, у формі яких вони отримані (як правило, це грошові кошти), і дебетується на суми їх погашення в кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів або інших активів, якими підприємство розраховується замість грошових коштів, а також переведення довгострокових позик у поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями.

Рахунок 50 «Довгострокові позики» має такі субрахунки:

501 «Довгострокові кредити банків в національній валюті»;

502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;

503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті»;

504 «Відстрочені довгострокові кредити банків у іноземній валюті»;

505 «Інші довгострокові позики у національній валюті»;

506 «Інші довгострокові позики у іноземній валюті».

На рахунках 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті» та 502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті» відображуються суми довгострокової заборгованості банкам за наданий кредит відповідно в національній та іноземній валюті.

На рахунках 503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті» та 504 «Відстрочені довгострокові кредити банків у іноземній валюті» відображуються суми відстроченої заборгованості банкам за кредит, строк погашення якого відстрочений, відповідно в національній та іноземній валюті.

На рахунках 505 «Інші довгострокові позики у національній валюті» та 506 «Інші довгострокові позики у іноземній валюті» відображуються зобов'язання за довгостроковими позиками (крім кредитів банків) відповідно в національній і іноземній валюті. Типову кореспонденцію за рахунком 50 «Довгострокові позики» подано в табл. 11.1.

Журнал господарських операцій за рахунком 50 «Довгострокові позики»

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Отримано на поточний рахунок довгострокову позику банку в національній валюті	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	501 «Довгострокові кредити в національній валюті»
2	Отримано на поточний рахунок довгострокову позику банку в іноземній валюті	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	502 «Довгострокові кредити в іноземній валюті»
3	Отримано довгострокову позику або кредит короткостроковими борговими цінними паперами	35 «Поточні фінансові інвестиції»	50 «Довгострокові позики»
4	Отримано довгострокову позику або кредит довгостроковими борговими цінними паперами	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	50 «Довгострокові позики»
5	Отримано довгострокову позику або кредит для сплати рахунків постачальників чи підрядчиків, минаючи поточний рахунок позичальника	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»	50 «Довгострокові позики»
6	Отримано довгострокову позику або кредит для погашення заборгованості перед бюджетом, минаючи поточний рахунок позичальника	64 «Розрахунки за податками і платежами»	50 «Довгострокові позики»
7	Отримано довгострокову позику або кредит для сплати рахунків, виданих підприємству іншими кредиторами, минаючи поточний рахунок позичальника	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	50 «Довгострокові позики»
8	Збільшення балансової суми заборгованості перед іноземними кредиторами за рахунок операційних курсових різниць, що виникли у зв'язку з переоцінкою кредиторської заборгованості внаслідок зміни курсу гривні по відношенню до іноземної валюти на дату складання балансу	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті» 504 «Відстрочені довгострокові кредити банків у іноземній валюті» 506 «Інші довгострокові позики у іноземній валюті»
9	Збільшення балансової суми заборгованості перед іноземними кредиторами за рахунок неопераційних курсових різниць, що виникли у зв'язку з переоцінкою кредиторської заборгованості внаслідок зміни курсу гривні по відношенню до іноземної валюти на дату складання балансу	974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті» 504 «Відстрочені довгострокові кредити банків у іноземній валюті» 506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті»

Продовження табл. 11.1

10	Нараховані відсотки за отриманий кредит	951 «Відсотки за кредит»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
11	У кінці звітного періоду списані нараховані відсотки на фінансовий результат від фінансової діяльності	792 «Результат фінансових операцій»	951 «Відсотки за кредит»
12	Погашення заборгованості перед банком за нарахованими відсотками	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	31 «Рахунки в банках»
13	Погашення заборгованості перед банком за довгостроковими позиками в безготівковому порядку	50 «Довгострокові позики»	31 «Рахунки в банках»
14	Переведення частини довгострокової заборгованості в поточну	50 «Довгострокові позики»	61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»
15	Погашення поточної частини довгострокової заборгованості	61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»	31 «Рахунки в банках»
16	Погашення довгострокової позики шляхом передачі кредитору довгострокових фінансових інвестицій (наприклад, пакету акцій)	50 «Довгострокові позики»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»
17	Погашення довгострокової позики шляхом передачі кредитору об'єктів капітальних інвестицій	50 «Довгострокові позики»	15 «Капітальні інвестиції»
18	Погашення довгострокової позики шляхом передачі кредитору товарів	50 «Довгострокові позики»	28 «Товари»
19	Погашення довгострокової позики готівкою з каси	50 «Довгострокові позики»	30 «Каса»
20	Погашення довгострокової позики покупцем або замовником	50 «Довгострокові позики»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
21	Погашення довгострокової позики іншими дебіторами	50 «Довгострокові позики»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
22	Зменшення балансової суми заборгованості перед іноземними кредиторами за рахунок операційних курсових різниць, що виникли у зв'язку з переоцінкою кредиторської заборгованості внаслідок зміни курсу гривні по відношенню до іноземної валюти на дату складання балансу	502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті» 504 «Відстрочені довгострокові кредити банків у іноземній валюті» 506 «Інші довгострокові позики у іноземній валюті»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»

Продовження табл. 11.1

23	Зменшення балансової суми заборгованості перед іноземними кредиторами за рахунок неопераційних курсових різниць, що виникли у зв'язку з переоцінкою кредиторської заборгованості внаслідок зміни курсу гривні по відношенню до іноземної валюти на дату складання балансу	502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті» 504 «Відстрочені довгострокові кредити банків у іноземній валюті» 506 «Інші довгострокові позики у іноземній валюті»	744 «Дохід від не операційної курсової різниці»
24	Списання довгострокової позики внаслідок надзвичайних подій	50 «Довгострокові позики»	752 «Інші надзвичайні доходи»

Аналітичний облік довгострокових позик ведеться за позикодавцями (банками) у розрізі кожного кредиту (позики) окремо та за строками погашення кредиту (позики).

Для узагальнення інформації про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових при настанні строку погашення протягом 12 місяців з дати балансу, призначено рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», який має два субрахунки:

- 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»;
- 612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті».

За кредитом рахунка 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображується та частина довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу, за дебетом — її списання внаслідок погашення.

Тобто, якщо залишок або частина зобов'язання по довгостроковій позиці підлягає погашенню впродовж наступних 12 місяців, то цю частину або залишок довгострокового зобов'язання слід перекваліфікувати в короткострокову і відобразити на рахунку 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями».

Приклад 11.1. На 31 грудня 200X р. підприємство мало заборгованість за банківським кредитом, отриманим у листопаді поточного року строком на 30 місяців на умовах погашення основної суми кредиту в останній день терміну погашення кредитом.

Згідно з умовами цього прикладу, вся сума боргу за кредитом на дату балансу класифікується як довгострокове зобов'язання.

Приклад 11.2. На 31 грудня 200X р. підприємство має заборгованість за кредитом, отриманим у грудні поточного року строком на 30 місяців на умовах погашення основної суми боргу рівними частинами в кінці кожних наступних 6 місяців використання кредиту.

У цьому випадку на дату балансу сума боргу за кредитом, що буде погашена в наступному році, розглядається як поточна заборгованість за довгостроковим кредитом, а сума цього кредиту, що залишилася, — як довгострокове зобов'язання.

Приклад 11.3. Кредитний договір, що підлягає погашенню в жовтні 200X р., пролонгований на 18 місяців.

У цьому випадку заборгованість за довгостроковим кредитом, класифікована на дату балансу попереднього року як поточна заборгованість, повинна перейти до розряду довгострокових зобов'язань на дату балансу — 31 грудня 200X р.

Для відображення зобов'язань за довгостроковими банківськими кредитами в обліку застосовуються реєстри, наведені в Наказі Міністерства фінансів № 356 «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку» від 29.12.2006 р. (Журнал 2 за кредиту рахунка 50 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»).

Оскільки заборгованість за довгостроковими кредитами поділяється на два види зобов'язань, то в Балансі передбачено відобразити її в різних розділах Пасиву:

- у статті «Довгострокові кредити банків» (рядок 440 розд. III Пасиву) — в сумі заборгованості, що класифікована як довгострокове зобов'язання; в цей рядок переносяться залишки на кінець звітного періоду за кредитом субрахунків 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті», 502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті», 503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті», 504 «Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;
- у статті «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» (рядок 510 розд. IV Пасиву) — в сумі заборгованості за довгостроковим кредитом, що класифікована як поточне зобов'язання; в цей рядок переносяться залишки на кінець звітного періоду за кредитом субрахунків 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті», 612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті» .

Оскільки за довгостроковими кредитами сплачуються відсотки, то, згідно з П(С) БУ 11 «Зобов'язання», зобов'язання за довгостроковими кредитами відображаються в Балансі за їхньої теперішньою вартістю, визначення якої залежить від умов та виду зобов'язання. Теперішньою вартістю довгострокових кредитів є сума непогашеної і непростроченої кредиторської заборгованості без урахування нарахованих відсотків. Поточні зобов'язання за довгостроковими кредитами відображаються в Балансі за сумою погашення — недисконтованою сумою грошових коштів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства. Таким чином, довгострокові і поточні зобов'язання за довгостроковими кредитами відображаються в Балансі виключно в сумі основного боргу підприємства перед банком.

Приклад 11.4. Підприємство «Світанок» у червні 200X р. взяло в банку кредит строком погашення 2 роки на будівництво цеху по переробці сільськогосподарської продукції. Умови договору такі:

- сума кредиту — 150 000 грн;
- загальна відсоткова ставка за кредитом — 10%, сума відсотків становить 15 000 грн (150 000 × 10%);
- погашення суми кредиту й відсотків здійснюється один раз на рік однаковими сумами. Схему бухгалтерських проводок наведено в табл. 11.2.

Схема бухгалтерських проводок

№ з/п	Дата	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Червень 200X р.	Перераховано суму кредиту на поточний рахунок підприємства	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»	150 00
Або					
		Банк здійснив оплату рахунків постачальників на підставі пред'явлених документів	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»	15000
2	Червень 200X+1 р.	Переведено суму заборгованості за кредитом з довгострокової в короткострокову	501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	15000
3	Червень 200X+1 р.	Погашено підприємством частину суми кредиту в половинному розмірі (150 000 : 2)	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	75000
4	Червень 200X+1 р.	Нараховано відсотки за кредит за 1 рік (150 000 : 2) × 10%	951 «Відсотки за кредит»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	7500
5	Червень 200X+1 р.	Перераховано суму відсотків	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	7500
6	Червень 200X+2 р.	Погашено суму кредиту, що залишилася (150 000 : 2)	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	75000
7.	Червень 200X+2 р.	Нараховано відсотки за кредит за останній рік (150 000 : 2) × 10%	951 «Відсотки за кредит»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	7500
8.	Червень 200X+2 р.	Перераховано суму відсотків	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	7500

Приклад 11.5. Підприємство не змогло у визначений термін погасити другу частину кредиту й суму відсотків по ньому й уклало з банком угоду про відстрочку погашення на 6 місяців. При цьому розмір відсоткової ставки збільшено до 15%. Схема бухгалтерських проводок буде наступною (бухгалтерські проводки № 1–5 будуть аналогічними, наведеним у табл. 11.2, тому в табл. 11.3 не наводяться).

Таблиця 11.3

Схема бухгалтерських проводок з обліку банківського кредиту

№ з/п	Дата	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Червень 200X+2 р.	Укладено угоду з банком про відстрочку погашення кредиту	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»	75 000
2	Грудень 200X+2 р.	Погашено суму кредиту, що залишилася (150 000 : 2)	603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	75 000
3	Грудень 200X+2 р.	Нараховано відсотки за відстрочену частину кредиту (150 000 : 2) × 15%	951 «Відсотки за кредит»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	11 250
4	Грудень 200X+2 р.	Перераховано суму відсотків	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	11 250

Приклад 11.6. Розглянемо випадок, коли було порушено термін погашення на 2 місяці другої частини кредиту й відсотків по ньому за умови, що підприємство не уклало з банком угоди про відстрочення. За непогашення суми кредиту у визначений термін нараховується пеня в сумі 4000 грн. Схема бухгалтерських проводок буде наступною (бухгалтерські проводки № 1–5 будуть аналогічними, наведеним у табл. 11.2, тому в табл. 11.4 не наводяться).

Таблиця 11.4

Схема бухгалтерських проводок з обліку банківського кредиту

№ з/п	Дата	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Червень 200X р.	Перенесено підприємством непогашену вчасно заборгованість у розряд простроченої	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	605 «Прострочені позики в національній валюті»	75 000
2	Серпень 200X р.	Погашено підприємством суму кредиту, що залишилася (150 000 : 2)	605 «Прострочені позики в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	75 000
3	Серпень 200X р.	Нараховано суму пені	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	4 000
4	Серпень 200X р.	Нараховано відсотки за відстрочену частину кредиту (150 000 : 2) × 10%	951 «Відсотки за кредит»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	7 500

Продовження табл. 11.4

5	Серпень 200X р.	Перераховано суми: – відсотків	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	7 500
		– пені	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	4 000

Тепер розглянемо ситуацію, при якій суму довгострокового банківського кредиту погашає гарант, а зобов'язання підприємства перед банком стає зобов'язанням перед гарантом.

Приклад 11.7. Три сторони: підприємство «Конвалія» (позичальник), банк «Сигма» (кредитор) і страхова компанія «Омега» (гарант) у червні 200X р. уклали між собою договір. Відповідно до цього договору банк надає підприємству «Конвалія» довгостроковий кредит у сумі 140 000 грн строком погашення 18 місяців (у грудні 200X+1 рік). Відсоткова ставка за кредитом становить 15%. У випадку непогашення позичальником кредиту й несплати відсотків по ньому в строк ці суми сплачує гарант.

Далі мають місце такі операції:

- підприємство «Конвалія» не погашає кредит у строк (у грудні 200X+1 рік) і сплату суми заборгованості за кредитом і відсотками здійснює гарант;
- відповідно до додаткової угоди з гарантом, підприємство «Конвалія» погашає заборгованість перед ним повністю в березні 200X+2 роки.

Бухгалтерські проводки підприємства «Конвалія» показано в табл. 11.5.

Таблиця 11.5

Бухгалтерські проводки підприємства «Конвалія»

№ з/п	Дата	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Червень 200X р.	Отримано підприємством на поточний рахунок суму кредиту	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»	140 000
2	Червень 200X+1 р.	Переведено суму заборгованості з довгострокової в короткострокову	501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	140 000
3	Грудень 2007 р.	Погашено заборгованість перед банком-гарантом: – за основною сумою кредиту	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	140 000
		– за сумою відсотків (140 000 × 15%)	951 «Відсотки за кредит»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	21 000
4	Березень 2008 р.	Погашено заборгованість перед гарантом: – за основною сумою кредиту	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	140 000
		– за сумою відсотків	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	21 000

11.3. Облік інших довгострокових фінансових зобов'язань

Інші довгострокові фінансові зобов'язання — це сума довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов'язань за залученими коштами (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки. До складу інших довгострокових фінансових зобов'язань належать зобов'язання підприємства за довгостроковими облігаціями та довгостроковими векселями виданими.

Облік зобов'язань за довгостроковими облігаціями

Облігація — це борговий цінний папір, що засвідчує внесення її власником коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного папера в передбачений у ній термін з виплатою фіксованого відсотка, розмір якого не залежить від результатів діяльності її емітента.

Облігація має такі характеристики:

- номінальна вартість (сума, за якою буде погашена облігація);
- термін погашення;
- розмір номінальної відсоткової (купонної) ставки (ставка, що сплачується утримувачам облігації);
- періодичність нарахування і виплати відсотків за облігацією.

Довгостроковими є облігації, термін погашення яких перевищує 12 місяців з дати балансу. Для обліку довгострокових облігацій призначений рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями». Він має такі субрахунки:

- 521 «Зобов'язання за облігаціями» — на цьому субрахунку відображаються випущені облігації за номінальною вартістю; за кредитом відображується збільшення зобов'язання за випущеними облігаціями, за дебетом — погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій;
- 522 «Премія за випущеними облігаціями» — на цьому субрахунку відображаються надбавки (сума премії) до номінальної вартості облігації; за дебетом ведеться облік сум дисконту за випущеними облігаціями, за кредитом — списання нарахованих сум;
- 523 «Дисконт за випущеними облігаціями» — на цьому субрахунку відображаються знижки (сума дисконту), надані покупцям при продажу облігацій. За кредитом відображається нарахування сум премій за випущеними облігаціями, за дебетом — їх списання.

Аналітичний облік довгострокових зобов'язань за облігаціями ведеться за їхніми видами та термінами погашення.

Відображення облігаційної позики в обліку здійснюється за поточною (теперішньою) вартістю, формування якої залежить від співвідношення номінальної і ринкової ставок відсотка. *Ринкова відсоткова ставка* — це ставка, що ґрунтується на ринковій вартості облігацій, випущених аналогічними підприємствами на тих самих умовах і з тим самим рівнем ризику.

Якщо в момент випуску облігацій їхня номінальна ставка відсотка перевищує ринкову ставку, то облігації продаються з премією.

Премія дорівнює сумі перевищення ціни, по якій облігація випускається на фінансовий ринок, над її номінальною вартістю. У цьому випадку виручка від реалізації цих облігацій перевищуватиме ту суму, яку емітент очікував отримати від продажу

їх за номіналом. Ця сума перевищення (премія) поступово, протягом усього строку позики, направляється на зменшення витрат по сплаті відсотків.

Якщо в момент випуску облігацій їхня номінальна ставка відсотка нижча від ринкової ставки, то облігації продаються з дисконтом.

Дисконт дорівнює сумі перевищення номінальної вартості над ціною, за якою облігація випускається на фінансовий ринок. Виручка від реалізації цих облігацій буде нижчою від тієї суми, яку емітент очікував отримати від продажу їх за номіналом.

Емітент зможе продати свої облігації за ціною, що дорівнює їхній номінальній вартості тільки якщо ринкова і номінальна ставки за облігаціями збігаються.

Отже, незалежно від ринкових коливань зобов'язання у емітента перед інвесторами протягом усього періоду користування залученим капіталом залишаються на рівні номінальної вартості облігацій. Номінальна вартість проданих облігацій — це сума, яку належить віддати інвесторам у момент погашення облігацій. Номінальна вартість випущених облігацій знаходить своє відображення на рахунку 521 «Зобов'язання за облігаціями».

Якщо облігації продані з дисконтом, то поточна вартість цих облігацій визначається як різниця між їхньою номінальною вартістю і сумою недоамортизованого дисконту. У разі придбання облігацій з дисконтом ефективна ставка відсотка визначається за формулою

$$\text{Ефективна ставка відсотка} = \frac{\text{Річний дохід за фінансованою ставкою відсотка} + \frac{\text{Сума дисконта}}{\text{Кількість років утримання інвестицій}}}{\frac{\text{Собівартість фін. інвестицій} + \text{Вартість погашення фін. інвестицій}}{2}}$$

Дисконт відображається на балансі емітента дебетовим сальдо на рахунку 523 «Дисконт за випущеними облігаціями». Тобто цей рахунок є контрпасивним, тому що зменшує номінальну вартість до рівня поточної.

Якщо облігації продані з премією, то поточна вартість цих облігацій визначається додаванням їхньої номінальної вартості до суми недоамортизованої премії.

Якщо облігації купуються з премією, то ефективна ставка відсотка визначається за формулою

$$\text{Ефективна ставка відсотка} = \frac{\text{Річний дохід за фінансовою ставкою відсотка} - \frac{\text{Сума премії}}{\text{Кількість років утримання інвестицій}}}{\frac{\text{Собівартість фін. інвестицій} + \text{Вартість погашення фін. інвестицій}}{2}}$$

Премія відображається на балансі емітента за кредитом рахунка 522 «Премія за випущеними облігаціями». Тобто сальдо цього рахунка є надбавкою до номінальної вартості, збільшуючи її до рівня поточної. Разом названі вище рахунки в Балансі емітента відображаються в рядку 450 «Інші довгострокові фінансові зобов'язання» як результат згортання сальдо трьох рахунків =

$$\begin{aligned} & \text{Сальдо рахунка 521 «Зобов'язання за облігаціями»} + \\ & + \text{Сальдо рахунка 522 «Премія за випущеними облігаціями»} - \\ & - \text{Сальдо рахунка 523 «Дисконт за випущеними облігаціями»}. \end{aligned}$$

Сума нарахованих відсотків за облігаціями відображається в Звіті про фінансові результати в рядку 140 «Фінансові витрати» як сальдо за субрахунком 952 «Інші фінансові витрати». Заборгованість за нарахованими відсотками на кінець звітного

періоду відображається в рядку 610 Балансу як сальдо за субрахунком 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками».

Приклад 11.8. Підприємство «Вечірній дзвін» у червні 200X р. випустило облігації номінальною вартістю 55 000 грн і строком погашення 18 місяців (у грудні 200X+1 рік). Облігації придбало підприємство «Морський бриз» за номінальною вартістю.

Умови угоди такі:

- відсоткова ставка за облігаціями становить 10% річних; відсотки сплачуються одночасно з погашенням номінальної вартості облігації ($55\,000 \times 0,1/12 \times 18 = 8250$ грн);
- комісійна винагорода посередника (фінансової установи) у зв'язку з випуском і розміщенням облігацій становить 3% від їх номінальної вартості — 1650 грн ($55\,000 \times 3\%$).

Схема бухгалтерських проводок у підприємства «Вечірній дзвін» подано в табл. 11.6.

Таблиця 11.6

Продаж облігацій за номінальною вартістю

№ з/п	Дата	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Червень 200X р.	Реалізовано випущені облігації	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	521 «Зобов'язання за облігаціями»	55 000
2	Червень 200X р.	Відображено витрати у зв'язку з випуском і розміщенням облігацій: – нараховано комісійну винагороду	952 «Інші фінансові витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	1650
		– перераховано суму винагороди	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1 650
3	Грудень 200X р.	Довгострокові зобов'язання за облігаціями переведено до складу поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями	521 «Зобов'язання за облігаціями»	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	55 000
4	Грудень 200X р.	Погашено заборгованість за облігаціями	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	55 000
5	Грудень 200X р.	Нараховано відсотки за довгостроковими облігаціями ($55\,000 \times 10\%$)	952 «Інші фінансові витрати»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	8250
6	Грудень 200X р.	Перераховано суму відсотків	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	8250

Довгострокові облігації можуть розміщуватися також із премією або з дисконтом.

Приклад 11.9 Підприємство «Вечірній дзвін» у червні 200X р. продало облігації підприємству «Морський бриз» на таких умовах:

- номінальна вартість облігацій – 55 000 грн, вартість реалізації облігацій – 60 000 грн, отже, сума премії $(60\,000 - 55\,000) = 5000$ грн;
- строк погашення облігацій – 2 роки;
- загальна сума відсотків за облігаціями 5%, або 2750 грн $(55\,000 \times 5\%)$, нарахування і сплата відсотків здійснюється щоквартально в сумі 344 грн $(2750 : 8)$.

Слід сказати, що премія підлягає амортизації протягом усього терміну погашення облігацій. Існують два методи амортизації премії за облігаціями, а саме: метод рівномірної амортизації і метод ефективної ставки відсотка. При цьому П(С)БО 11 «Зобов'язання» не регламентує жодного з цих методів як обов'язків. У цьому прикладі для розрахунку амортизації премії буде використано метод рівномірної амортизації. Тому щоквартальна сума амортизації премії дорівнюватиме 625 грн $(5000 : 8)$.

Схему бухгалтерських проводок підприємства «Вечірній дзвін» подано в табл. 11.7.

Таблиця 11.7

Продаж облігацій з премією

№ з/п	Дата	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Червень 200X р.	Надійшли кошти на поточний рахунок емітента:	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	521 «Зобов'язання за облігаціями»	55 000
		– в сумі номінальної вартості облігацій			
		– в сумі премії	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	522 «Премія за випущеними облігаціями»	5000
2	Вересень 200X р.	Нарахування і сплата відсотків за облігаціями за I квартал:	952 «Інші фінансові витрати»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	344
		– нараховано відсотки			
		– сплачено відсотки	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	344
3	Вересень 200X р.	Списано суму амортизації премії за I квартал	522 «Премія за випущеними облігаціями»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	625
4	Вересень 200X р.	Віднесено суму премії в розмірі амортизації на фінансовий результат	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	792 «Результат фінансових операцій»	625
5	Вересень 200X р.	Віднесено витрати за нарахованими відсотками на фінансовий результат	792 «Результат фінансових операцій»	952 «Інші фінансові витрати»	344
6	Вересень 200X р.	Відображено прибуток від операції по розміщенню облігацій	792 «Інші доходи від фінансових операцій»	441 «Прибуток нерозподілений»	281

Продовження табл. 11.7

Нарахування і сплата відсотків за облігаціями, а також амортизація премії відображаються щоквартально впродовж терміну погашення облігацій записами № 2–6 табл. 11.7					
7	Червень 200X+1 р.	Довгострокові зобов'язання за облігаціями переведено до складу поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями	521 «Зобов'язання за облігаціями»	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	55 000
8	Червень 200X+2 р.	Погашено заборгованість за облігаціями	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	55 000

Дисконт — це різниця між вартістю погашення цінних паперів і вартістю їхнього придбання. Дисконт за облігаціями є поняттям, протилежним поняттю премії. Інакше кажучи, дисконт є знижкою, яка надається покупцям як компенсація за те, що відсотки за цими облігаціями на момент їхнього продажу нижчі за ринкові. Надалі сума дисконту підлягає амортизації. Тобто сума дисконту з року в рік зменшується внаслідок її списання на витрати емітента, в той час як поточна вартість облігацій (номинал мінус дисконт) збільшується. У зв'язку з цим амортизація дисконту протягом терміну обігу облігацій повинна розподілитися таким чином, щоб на дату погашення облігацій їхня поточна вартість дорівнювала номінальній, а сума дисконту досягла нульового значення.

Приклад 11.10. Підприємство «Вечірній дзвін» у червні 200X р. продало облігації підприємству «Морський бриз» на таких умовах:

- номінальна вартість облігацій — 55 000 грн, вартість реалізації облігацій — 50 000 грн, отже, сума дисконту $(55\,000 - 50\,000) = 5\,000$ грн.
- строк погашення облігацій — 2 роки;
- загальна сума відсотків за облігаціями 20%, або 11 000 грн $(55\,000 \times 20\%)$, нарахування і сплата відсотків здійснюється щоквартально в сумі 1375 грн. $(11\,000 : 8)$.

Дисконт, як і премія, амортизується. Нарахування амортизації здійснюється за рівномірним методом. Тому щоквартальна сума амортизації дисконту дорівнюватиме 625 грн $(5\,000 : 8)$ і буде належати до складу витрат.

Схему бухгалтерських проводок підприємства «Вечірній дзвін» подано в табл. 11.8.

Таблиця 11.8

Продаж облігацій з дисконтом

№ з/п	Дата	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Червень 200X р.	Реалізовано облігації з дисконтом	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	521 «Зобов'язання за облігаціями»	50 000
		Відображено суму дисконту	523 «Дисконт за випущеними облігаціями»	521 «Зобов'язання за облігаціями»	5000

Продовження табл. 11.8

2	Вересень 200X р.	Нарахування і сплата відсотків за облігаціями за I квартал: – нараховано відсотки	952 «Інші фінансові витрати»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	1375
		– сплачено відсотки	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1375
3	Вересень 200X р.	Списано суму амортизації дисконту за I квартал	952 «Інші фінансові витрати»	523 «Дисконт за випущеними облігаціями»	625
4	Вересень 200X р.	Віднесено суму дисконту в розмірі амортизації на фінансовий результат	792 «Результат фінансових операцій»	952 «Інші фінансові витрати»	625
5	Вересень 200X р.	Віднесено витрати за нарахованими відсотками на фінансовий результат	792 «Результат фінансових операцій»	952 «Інші фінансові витрати»	1375
6	Вересень 200X р.	Відображено збиток від операції по розміщенню облігацій (625 + 1375)	442 «Непокріті збитки»	792 «Результат фінансових операцій»	2000
Нарахування і сплата відсотків за облігаціями, а також амортизація дисконту відображаються щоквартально впродовж терміну погашення облігацій записами № 2–6					
7	Червень 200X+1 р.	Довгострокові зобов'язання за облігаціями переведено до складу поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями	521 «Зобов'язання за облігаціями»	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	55 000
8	Червень 200X+2 р.	Погашено заборгованість за облігаціями	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	55 000

Облік зобов'язань за довгостроковими векселями виданими

Вексель — це борговий цінний папір, який підтверджує безумовне зобов'язання векселедавця сплатити в зазначений термін певну суму грошей власникові векселя. За формою та способом використання векселі поділяються на прості і переказні. Простий вексель виписується боржником (векселедавцем) і містить нічим не обумовлене зобов'язання сплатити певну суму кредитору (векселеутримувачу). Тобто в операціях з використанням простих векселів беруть участь тільки дві особи: векселедавець і векселеутримувач.

Переказний вексель використовується боржником для переведення свого боргу на іншу особу, яка замість нього повинна сплатити за цим векселем, в операціях з використанням простих векселів беруть участь три особи:

- трасант — векселедавець переказного векселя;
- трасат — платник за переказним векселем, особа, якій трасант дає наказ сплатити за цим векселем;
- ремітент — векслеутримувач переказного векселя — особа, якій трасат повинен сплатити (кредитор векселедавця).

Акцепт (згода трасата сплатити за векселем) переказного векселя здійснюється так. Векселедавець повідомляє платникові (трасату) про необхідність акцепту векселя, направляючи йому спеціальне письмове повідомлення (авізо), в якому вказуються реквізити векселя (дата видачі, строк платежу, номер вексельного бланка). Вексель пред'являється векслеутримувачем до акцепту. Трасат здійснює акцепт шляхом проставлення свого підпису на лівій стороні вексельного бланка і повертає вексель векслеутримувачу. Здійснивши акцепт, трасат підтверджує своє зобов'язання сплатити за векселем на користь векслеутримувача і стає головною векселезобов'язаною особою — платником за векселем.

Як простий, так і переказний вексель можуть бути передані іншій особі до настання строку платежу шляхом проставлення передавального надпису — індосаменту.

Індосамент являє собою безумовний наказ платникові сплатити тій особі, якій вексель передається.

Видача (передача) як простого, так і переказного векселів припиняє зобов'язання щодо сплати за товари, роботи, послуги і замінюється вексельним зобов'язанням, тобто зобов'язанням погасити вексель у зазначений у ньому термін. Залежно від строків погашення векселі поділяються на довгострокові і поточні.

Довгостроковими є векселі, що забезпечують довгострокове зобов'язання за залученими коштами (крім кредитів банку), на які нараховуються відсотки.

Для обліку довгострокових векселів виданих використовується рахунок 51 «Довгострокові векселі видані», за кредитом якого обліковуються суми зобов'язань за векселями виданими в кореспонденції з рахунками обліку заборгованості перед кредиторами (постачальниками, підрядниками, позикодавцем, покупцем, який видав аванс), за кредитом — суми, сплачені в погашення зобов'язань за векселями в кореспонденції з рахунками обліку активів, у формі яких відбулася оплата (як правило, грошових коштів). Рахунок 51 «Довгострокові векселі видані» має два субрахунки:

- 511 «Довгострокові векселя, видані в національній валюті»;
- 512 «Довгострокові векселя, видані в іноземній валюті».

Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем та за строками їхнього погашення.

Для відображення в бухгалтерському обліку відсотків, нарахованих за векселями, призначені рахунки:

- 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» — для обліку нарахованих відсотків, що підлягають сплаті;
- 952 «Інші фінансові витрати» — для обліку інших фінансових витрат.

Типову кореспонденцію за рахунком 51 «Довгострокові векселі видані» подано в табл. 11.9.

Довгострокові векселі видані відображаються в рядку 450 «Інші фінансові зобов'язання» III розділу Пасиву Балансу.

Бухгалтерські записи за рахунком 51 «Довгострокові векселі видані»

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Видано вексель постачальникам та підрядникам	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті», 512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті»
2	Видано вексель іншим кредиторам	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті», 512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті»
3	Акцептовано переказний вексель, пред'явлений векселеутримувачем	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті», 512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті»
4	Проведено погашення виданого векселя	511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті», 512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті»	30 «Каса», 31 «Рахунки в банках»
5	Отримано власний вексель (або переказний акцептований) за індосаментом (проведено взаємозалік заборгованості за векселем і дебіторською заборгованістю, що виникла раніше)	511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті», 512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями», 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»
6	Переведено частину довгострокових зобов'язань за виданим векселем до складу поточної заборгованості	511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті», 512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті»	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті», 612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті»
7	Відображено курсову різницю у зв'язку зі збільшенням курсу НБУ на кінець звітного періоду	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті»

Продовження табл. 11.9

8	Відображено курсову різницю у зв'язку зі зменшенням курсу НБУ на кінець звітного періоду	512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті»	714 «Доход від операційної курсової різниці»
9	Нараховано відсотки за векселем	952 «Інші фінансові витрати»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»

Приклад 11.11. Видача і погашення простого векселя.

Підприємство «Омега» — покупець за договором, що передбачає вексельну форму розрахунків, придбало у підприємства «Зета» товар на суму 24 000 грн (в т.ч. ПДВ 20%). В забезпечення її заборгованості, що виникла, покупець виписав довгостроковий простий вексель. Порядок відображення в бухгалтерському обліку таких операцій представлений у табл. 11.10.

Таблиця 11.10

Журнал господарських операцій

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
У покупця				
1	Оприбутковано отриманий від постачальника товар	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	20 000
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	4000
3	Виписано і видано вексель постачальникові	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті»	24 000
4	Переведено заборгованість за довгостроковим векселем, виданим до складу поточної заборгованості	511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті»	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	24 000
5	Перераховані грошові кошти в погашення векселя	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	24 000
У постачальника				
1	Реалізовано товар	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	24 000
2	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»	4000
3	Списано собівартість реалізованого товару	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»	16 000
4	Списано на фінансовий результат дохід від реалізації	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат операційної діяльності»	20 000
5	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованого товару	791 «Результат операційної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів»	16 000

Продовження табл. 11.10

6	Отримано довгостроковий вексель	182 «Довгострокові векселі одержані»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	24 000
7	Отримано грошові кошти після пред'явлення векселя до платежу	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	182 «Довгострокові векселі одержані»	24 000

Приклад 11.12. Видача і погашення переказного векселя.

Підприємство «А» є кредитором підприємства «Б». Додатковою згодою до договору купівлі-продажу (за яким виникла ця заборгованість на суму 24 000 грн, в т.ч. ПДВ — 4000 грн) було обумовлено, що підприємство «Б» погасить її шляхом акцепту переказних векселів, виданих підприємством «А» третій стороні — підприємству «В».

Підприємство «А» купує товар на суму 12 000 грн (в т.ч. ПДВ — 2000 грн) у підприємства «В» і видає йому переказний вексель номінальної вартістю 12 000 грн, платником по якому є підприємство «Б».

Підприємство «В» пред'явило вексель до акцепту. Вексель було акцептовано. Після закінчення вказаного у векселі строку він пред'являється до оплати і оплачується підприємством «Б».

Бухгалтерські проведення цих операцій наведено в табл. 11.11.

Таблиця 11.11

Журнал господарських операцій

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
У підприємства «А»				
1	Реалізовано товар	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	24 000
2	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»	4000
3	Списано собівартість реалізованого товару	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»	16 000
4	Списано на фінансовий результат дохід від реалізації	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат операційної діяльності»	20 000
5	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованого товару	791 «Результат операційної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів»	16 000
6	Оприбутковано отриманий від підприємства «В» товар	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	10 000
7	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	2000
8	Видано переказний вексель	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті»	12 000

Продовження табл. 11.11

9	Зараховано частину заборгованості підприємства «Б» номінальною вартістю векселя	511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	12 000
У підприємства «Б»				
1	Оприбутковано отриманий від підприємства «А» товар	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	20 000
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	4000
3	Акцептовано переказний вексель	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті»	12 000
4	Переведено заборгованість за довгостроковим переказним векселем виданим до складу поточної заборгованості	511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті»	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	12 000
5	Перераховано грошові кошти в погашення переказного векселя	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	12 000
У підприємства «В»				
1	Реалізовано товар	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	12 000
2	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»	2000
3	Списано собівартість реалізованого товару	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»	7000
4	Списано на фінансовий результат дохід від реалізації	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат операційної діяльності»	10 000
5	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованого товару	791 «Результат операційної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів»	7000
6	Отримано переказний вексель	182 «Довгострокові векселі одержані»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	12 000
7	Отримано грошові кошти при погашенні векселя	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	182 «Довгострокові векселі одержані»	12 000

11.4. Облік інших довгострокових зобов'язань

До інших довгострокових зобов'язань належать довгострокові зобов'язання з оренди та довгострокові зобов'язання за розрахунками з іншими кредиторами (відстрочена згідно із законодавством заборгованість за податками, зборами та обов'язковими платежами, фінансова допомога на зворотній основі тощо).

Довгострокові зобов'язання з оренди — це зобов'язання орендарів перед орендодавцями за необоротні активи, отримані на умовах довгострокової оренди.

Для узагальнення інформації про стан розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди, призначений рахунок 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», за кредитом якого відображається нарахування заборгованості перед орендодавцем за одержані об'єкти довгострокової оренди, за дебетом — її погашення, списання внаслідок переведення до короткострокових зобов'язань. Цей рахунок має такі субрахунки:

- 531 «Зобов'язання з фінансової оренди»;
- 532 «Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів»

Аналітичний облік ведеться за кожним орендодавцем та об'єктом орендованих необоротних активів.

Приклад 11.13. Підприємство на початку 200X р. отримало обладнання за договором фінансової оренди на 3 роки. Сума платежу дорівнює 10 000 грн за квартал. Платіж здійснюється наприкінці кожного кварталу. Орендна ставка за договором становить 20% річних.

Насамперед необхідно скласти графік (табл. 11.12) сплати орендних платежів. Оскільки річна ставка відсотка дорівнює 20%, то квартальна ставка дорівнюватиме 5% ($20\% : 4$ кв.). За три роки оренди за умови сплати щоквартальних платежів кількість періодів (n) становитиме 12 (3 роки $\times 4$ кв.).

На початку строку оренди орендар відображає в обліку отримані активи і пов'язані з ними зобов'язання за теперішньою вартістю. Оскільки платежі сплачуються наприкінці кожного періоду, то для визначення теперішньої вартості зобов'язання з оренди використаємо фінансову таблицю значень теперішньої вартості анuitету постнумерандо, при $n = 12, i = 5\%$.

Теперішня вартість зобов'язань з оренди дорівнює: $10\,000 \times 8,8632 = 88\,632$ грн.

Таблиця 11.12

Графік сплати орендних платежів за період дії договору фінансової оренди

Дата	Орендні платежі			Залишок заборгованості з оренди на кінець періоду
	Сума погашення зобов'язання	Сума винагороди орендодавця (5%)	Мінімальна сума орендних платежів, яка сплачується щоквартально	
01.01.200X р.	—	—	—	88 632
31.03.200X р.	5568*	4432**	10 000	83 064***
30.06.200X р.	5847	4153	10 000	77 217
30.09.200X р.	6139	3861	10 000	71 078
31.12.200X р.	6446	3554	10 000	64 632
31.03.200X+1 р.	6768	3232	10 000	57 864
30.06.200X+1 р.	7107	2893	10 000	50 757
30.09.200X+1 р.	7462	2538	10 000	43 295
31.12.200X+1 р.	7835	2165	10 000	35 460

Продовження табл. 11.12

31.03.200X+2 р.	8227	1773	10 000	27 233
30.06.200X+2 р.	8638	1362	10 000	18 595
30.09.200X+2 р.	9070	930	10 000	9525
31.12.200X+2 р.	9525	475	10 000	0
Всього	88 632	31 368	120 000	—

* 5568 = 10 000 – 4 432
 ** 4432 = 88 632 × 5%
 *** 83 064 = 88 632 – 5568

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, згідно з договором фінансової оренди, наведено в табл. 11.13.

Таблиця 11.13

Журнал господарських операцій

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
На 01.01.200X р.				
1	Відображено в складі капітальних інвестицій вартість отриманого в фінансову оренду обладнання – заборгованість орендатора за обладнання	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»	88 632
2	Нараховано податковий кредит з ПДВ (88 632 грн × 20%)	641 «Розрахунки за податками»	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»	17 726
3	Відображено введення обладнання в експлуатацію	104 «Машини та обладнання»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	88 632
4	Включено до складу поточної заборгованості частину зобов'язань з оренди, що припадає на поточний рік – заборгованість за перший рік оренди (5568 + 5847 + 6139 + 6446) × 1,2	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	28 800
На 31.03.200X р.				
1	Нараховано винагороду (відсотки) за користування орендованим обладнанням за I квартал 2006 р.	952 «Інші фінансові витрати»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	4432
2	відображено перерахування орендних платежів згідно з графіком: – у погашення боргу за обладнання – (5 568 × 1,2)	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	6682
	– суми винагороди (нарахованих процентів)	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	4432

Продовження табл. 11.13

3	Списано на фінансовий результат витрати на сплату винагороди орендодавцеві	792 «Результат фінансових операцій»	952 «Інші фінансові витрати»	4432
4	Включено до складу поточної заборгованості частину зобов'язань з оренди, що припадає на поточний рік — заборгованість за перший квартал 2007 р. (6768 грн × 1,2)	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	8122

Відповідно до наведеної вище для I кварталу 200X р. схеми бухгалтерських записів, орендар щоквартально, упродовж строку дії договору фінансової оренди, відобразить погашення орендарю боргу за обладнання і суму винагороди.

Для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами, облік яких не відображається на решті рахунків класу 5 «Довгострокові зобов'язання», призначено рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання», за кредитом якого відображається збільшення довгострокових зобов'язань, за дебетом — їх погашення або списання внаслідок переведення до поточних зобов'язань.

Аналітичний облік інших довгострокових зобов'язань ведеться за кожним кредитором та видами залучених коштів.

До інших довгострокових зобов'язань, зокрема, належить заборгованість за зворотною фінансовою допомогою. Порядок надання та погашення заборгованості за зворотною фінансовою допомогою регламентований статтею 374 Цивільного кодексу України. Особливістю відносин між підприємствами відносно зворотної фінансової допомоги є те, що вона може бути надана виключно на безвідсотковій основі.

Приклад 11.14. Підприємство «Струмок» надало в липні 200X р. підприємству «Ліс» фінансову допомогу на зворотній основі в сумі 50 000 грн строком погашення 2 роки (в липні 200X+2 р.). Підприємство «Ліс» погасило заборгованість своєчасно. Схему бухгалтерських записів у підприємства «Ліс» (позичальника) подано в табл. 11.14.

Таблиця 11.14

Схема бухгалтерських записів

№ з/п	Дата	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Липень 200X р.	Отримано кошти як зворотну фінансову допомогу	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	55 «Інші довгострокові зобов'язання»	50 000
2	Липень 200X+1 р.	Перенесено заборгованість за погашення сум зворотної фінансової допомоги до складу поточних зобов'язань	55 «Інші довгострокові зобов'язання»	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	50 000
3	Липень 200X+2 р.	Погашено суму фінансової допомоги	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	50 000

11.5. Облік доходів майбутніх періодів

У господарській діяльності підприємств бувають випадки, коли підприємство одержує доходи у вигляді одержаних авансових платежів за надання товарів, послуг у майбутньому.

Для визначення фінансового результату діяльності підприємства необхідно доходи звітного періоду порівняти з витратами, що були здійснені для цих доходів. Отримані підприємством у звітному періоді аванси є відстроченими доходами. Вони будуть формувати фінансовий результат майбутнього звітного періоду. Отже, такі доходи на момент їхнього отримання є незаробленими (невідпрацьованими), тому що зобов'язання поставити товари чи надати послуги не виконані повністю і не понесені повною мірою відповідні витрати.

Таким чином, *доходи майбутніх періодів* — це надходження грошових коштів та інших активів, що одержані в звітному періоді, але належать до майбутніх періодів.

До доходів майбутніх періодів відносять:

- передплату на газети, журнали, періодичні та довідкові видання (у видавництвах);
- абонентну плату за користування засобами зв'язку (для підприємств зв'язку);
- авансові платежі, що отримані за здані в оренду необоротні активи.

Облік доходів майбутніх періодів ведеться на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів».

За кредитом рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів» відображаються нараховані доходи майбутніх періодів, за дебетом — відображається їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду.

Бухгалтерські записи з обліку доходів майбутніх періодів наведені в табл. 11.15.

Таблиця 11.15

Кореспонденція рахунків за операціями з обліку доходів майбутніх періодів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображення доходів майбутніх періодів	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	69 «Доходи майбутніх періодів»
2	До доходів майбутніх періодів включено суму дебіторської заборгованості	37 «Розрахунки з різни-ми дебіторами»	69 «Доходи майбутніх періодів»
3	До доходів майбутніх періодів зараховано цільове фінансування	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	69 «Доходи майбутніх періодів»
4	Відображено списання доходів майбутніх періодів та включення їх до складу доходів звітного періоду	69 «Доходи майбутніх періодів»	70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 74 «Інші доходи»

Підставою для відображення на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» є такі первинні документи: виписка банку, довідка бухгалтерії, прибутковий касовий ордер тощо.

Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться за їхніми видами, датами їх утворення і визнання доходами звітного періоду.

У Балансі доходи майбутніх періодів відображаються в розділі V Пасиву.

Частина доходів майбутніх періодів визнана в поточному звітному періоді у Звіті про фінансові результати відображається у складі операційних доходів або інших доходів.

11.6. Практичний блок

Контрольні запитання

1. Який П(С)БО визначає порядок формування та відображення у звітності інформації про зобов'язання?
2. Як класифікуються зобов'язання за П(С)БО ?
3. Які зобов'язання належать до довгострокових?
4. У результаті чого можуть виникати зобов'язання?
5. За якими критеріями визнаються та оцінюються зобов'язання?
6. За якою вартістю відображаються довгострокові зобов'язання у звітності ?
7. Яка інформація про зобов'язання розкривається у Примітках до фінансової звітності?
8. Що належить до довгострокових зобов'язань?
9. Що розуміють під терміном «кредит»?
10. На підставі чого регламентуються кредитні відносини між банком і позичальником ?
11. Які зобов'язання бере на себе позичальник, укладаючи кредитний договір?
12. Які положення повинен містити кредитний договір?
13. У яких розрізах може вестись аналітичний облік довгострокових кредитів?
14. Що розуміють під терміном «облігація»?
15. Хто є учасниками вексельного обігу на ринку цінних паперів?
16. Що таке доходи майбутніх періодів?
17. Поясніть порядок обліку і відображення у звітності доходів майбутніх періодів.

Тести для самоконтролю

1. Цінний папір, що засвідчує внесення його власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного папера у передбачений у ньому термін з виплатою фіксованого відсотка, якщо інше не передбачено умовами випуску, називається:

- а) акцією;
- б) переказним векселем;
- в) облігацією;
- г) депозитним сертифікатом.

2. У Балансі виділяють такі види довгострокової кредиторської заборгованості:

- а) довгострокові кредити банків, інші фінансові зобов'язання, відстрочені податкові зобов'язання;
- б) довгострокові фінансові зобов'язання, інші довгострокові зобов'язання;
- в) довгострокові кредити банків, інші довгострокові фінансові зобов'язання, відстрочені податкові зобов'язання, інші довгострокові зобов'язання.

3. Для узагальнення інформації про стан розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди, призначений рахунок:

- а) 51 «Довгострокові векселі видані»;
- б) 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»;
- в) 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»;
- г) 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

4. За якою оцінкою відображаються в Балансі довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки:

- а) сумою погашення;
- б) теперішньою вартістю;
- в) чистою вартістю реалізації;
- г) номінальною вартістю?

5. 1 січня 200X р. підприємство «Смерека» випустило облігації строком 10 років на загальну суму 4 000 000 грн (номінальна ставка 8% річних). Облігації були реалізовані за 3 282 980 грн, а ринкова ставка відсотка становить 11%. Відсотки за облігаціями сплачуються двічі на рік: 30 червня та 31 грудня. Витрати на відсотки за облігаціями за перше півріччя 200X р. становили (грн):

- а) 361 130; б) 180 560; в) 320 000; г) 160 000.

6. ВАТ випустило 02.01.200X р. 10%-ві облігації, загальна номінальна вартість яких дорівнює 100 000 грн, термін погашення — 5 років, зі знижкою (дисконтом) 10 000 грн. За якими статтями Балансу та в якій сумі слід відобразити в Балансі на 31.12.200X р. наслідки цих операцій:

- а) 100 000 грн у складі «Інших довгострокових фінансових зобов'язань»;
- б) 90 000 грн у складі «Інших довгострокових фінансових зобов'язань»;
- в) 110 000 грн у складі «Інших довгострокових фінансових зобов'язань»;
- г) 100 000 грн у складі «Інших довгострокових фінансових зобов'язань» та 10 000 грн у складі «Поточної частини довгострокових зобов'язань»?

7. З метою ведення бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на:

- 1) довгострокові, поточні, відстрочені податкові зобов'язання, кредиторську заборгованість за товари, роботи і послуги;
- 2) довгострокові, поточні непередбачені зобов'язання, відстрочені податкові зобов'язання;
- 3) довгострокові, поточні, непередбачені зобов'язання та забезпечення.

8. Зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу, називається:

- а) непередбаченим зобов'язанням;
- б) поточним зобов'язанням;
- в) забезпеченим зобов'язанням;
- г) довгостроковим зобов'язанням.

9. Доходи майбутніх періодів:

- а) будуть одержані в майбутньому;
- б) будуть одержані в майбутньому, але витрати, пов'язані з ними, здійснюються в звітному періоді;
- в) одержані в звітному періоді, але належать до майбутніх періодів.

Практичні вправи для самостійної роботи

Вправа 1

Підприємство «А» випустило 01.01.200X р. облігаційну позику на 5 років за ставкою 8% річних. Номінал облігації — 1000 грн, відсотки виплачуються один раз на рік, 1 січня.

Підрахуйте:

- 1) чому дорівнює продажна ціна облігації, якщо необхідний рівень доходу (ринкова ставка відсотка) становить 15%?
- 2) якою була б продажна ціна облігації, якби необхідна ставка доходності знизилася до 12%, 8%?
- 3) якщо б номінальний дохід дорівнював 15% замість 8%, якою була б ринкова вартість облігації на умовах пункту 1?

Вправа 2

01.09.200X р. підприємство отримало кредит у банку 300 000 грн під 36% річних на 3 місяці. За кредитним договором відсотки за кредит нараховуються й виплачуються щомісяця. У випадку прострочення платежу за кожний день прострочення нараховується пеня з розрахунку 35% річних. Протягом двох місяців підприємство справно нараховувало й виплачувало відсотки, а 30.11.200X р. не повернуло основної суми боргу й не виплатило відсотків за останній місяць. 20.01.0X+1 р. кредитний договір було пролонговано. За згодою сторін він повинен бути повернутий 31.05.200X р. Відсотки за кредит відповідно до нових умов договору нараховуються й виплачуються щомісяця за ставкою 45% річних. Відобразіть операції за:

- 1) одержанням кредиту;
- 2) нарахуванням і сплатою відсотків;
- 3) нарахуванням пені за прострочення погашення кредиту;
- 4) переведенням кредиту до складу довгострокових;
- 5) зворотним переведенням кредиту до складу короткострокових;
- 6) погашенням кредиту й сплаті пені.

Вправа 3

Підприємство для залучення позикового капіталу випустило облігації номіналом 100 грн в кількості 1000 шт. з терміном погашення 3 роки. Відсотки за випущеними облігаціями нараховуються і виплачуються в розмірі 10% річних наприкінці року. Облігації реалізовані за ціною 105 грн за одиницю.

Відобразіть записи в бухгалтерському обліку емітента, а саме: операцій з продажу облігацій, відображення суми премії за облігаціями, нарахування і сплати щорічних відсотків, щорічного списання суми премії за методом ефективної ставки відсотка, з погашення номінальної вартості облігацій.

Вправа 4

Емітент розмістив купонні облігації номінальною вартістю 20 000 грн, строком погашення 4 роки. Загальна сума виручки від продажу облігацій становила 19 200 грн. Фіксовану ставку відсотка за облігаціями встановлено в розмірі 12% річних із щорічною сплатою.

Відобразіть записи в бухгалтерському обліку емітента, а саме: операцій з продажу облігацій, суму дисконту за облігаціями, нарахування і сплати щорічних відсотків, щорічного списання суми дисконту за методом ефективної ставки відсотка, з погашення номінальної вартості облігацій.

Вправа 5

Підприємство 01.01.200X р. одержало обладнання за договором фінансової оренди строком на 5 років. Сума платежу становить 50 000 грн щороку. Платіж здійснюється наприкінці кожного року. Орендна ставка за договором становить 16% річних.

Розрахуйте теперішню вартість зобов'язання з довгострокової фінансової оренди, складіть графік сплати орендних платежів за весь період дії договору фінансової оренди, відобразіть на рахунках бухгалтерського обліку орендаря операції з відображення заборгованості за довгостроковою орендою, щорічного нарахування відсотків, із щорічної сплати основної суми боргу за операціями оренди і за нарахованими відсотками.

Вправа 6

У жовтні 200X р. на поточний рахунок підприємства «Марс» надійшов платіж від орендаря за оренду приміщення в IV кварталі в сумі 300 грн.

Відобразіть у бухгалтерському обліку:

- 1) надходження платежу від орендаря;
- 2) доходи майбутніх періодів;
- 3) списання частини доходів майбутніх періодів в листопаді 200X р.

РОЗДІЛ 12. ОБЛІК КОРОТКОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Мета вивчення розділу: сформувати в студентів теоретичні знання та практичні навички щодо відображення в обліку операцій з виникнення, змін складу та погашення короткострокових зобов'язань, які є, як правило, основною частиною зобов'язань підприємства.

Після вивчення розділу студенти повинні знати:

- первинні документи, на підставі яких відображається виникнення та погашення короткострокових зобов'язань;
- порядок оцінювання та визнання короткострокових зобов'язань;
- характеристику бухгалтерських рахунків з обліку короткострокових зобов'язань.

Студенти повинні вміти:

- відображати на рахунках бухгалтерського обліку операції виникнення та погашення короткострокових зобов'язань;
- відкривати аналітичні рахунки для обліку короткострокових зобов'язань;
- відображати короткострокові зобов'язання в облікових реєстрах та фінансовій звітності.

Основні терміни

Короткостроковий вексель виданий — це вексель, який забезпечує заборгованість перед постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами терміном менше 12 місяців.

Короткострокові зобов'язання — це зобов'язання, що покриваються за допомогою використання поточних активів, або створення інших короткострокових зобов'язань, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або протягом 12 місяців з дати балансу.

Короткострокові кредити банків — це сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них позиками.

12.1. Облік короткострокових кредитів банків

Короткострокові кредити банків — це сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них позиками.

Короткострокові кредити надаються банками у разі тимчасових фінансових труднощів на підприємствах, що виникають у зв'язку з витратами виробництва та обігу і не забезпечені надходженням коштів у відповідному періоді.

Облік поточних зобов'язань підприємств перед банками за отриманими від них кредитами та позиками в національній та іноземній валютах, строк повернення яких

не перевищує 12 місяців з дати Балансу, та за позиками, термін погашення яких минув, ведеться на рахунку 60 «Короткострокові позики». За кредитом рахунка 60 «Короткострокові позики» відображаються суми одержаних кредитів (позик), за дебетом — сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик).

У процесі обліку кредитів банків слід розрізняти основну суму боргу, що відображається на рахунку 60 «Короткострокові позики», та відсотки, що на неї нараховані, які в обліку відображаються за кредитом рахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» кореспонденції з дебетом рахунку 951 «Відсотки за кредит».

Рахунок 60 «Короткострокові позики» має такі субрахунки:

- 601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»;
- 602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;
- 603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»;
- 604 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;
- 605 «Прострочені позики в національній валюті»;
- 606 «Прострочені позики в іноземній валюті».

Бухгалтерські записи з обліку короткострокових кредитів наведені в табл. 12.1.

Таблиця 12.1

Облік короткострокових кредитів банків

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	На поточний рахунок отримано короткострокову позику банку	31 «Рахунки в банках»	60 «Короткострокові позики»
2	Нараховано відсотки за використання кредиту	951 «Відсотки за кредит»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
3	Списано нараховані відсотки за отриманий кредит у кінці звітної періоду на фінансові результати підприємства	792 «Результат фінансових операцій»	951 «Відсотки за кредит»
4	Погашено короткостроковий кредит банку	60 «Короткострокові позики»	31 «Рахунки в банках»
5	Погашено заборгованість перед банком за нарахованими відсотками	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	31 «Рахунки в банках»
6	Короткостроковий кредит пролонговано і переведено у довгостроковий	601 «Короткострокові кредити банку в національній валюті»	603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»
		603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»	501 «Довгострокові кредити банку у національній валюті»
7	Не оплачений у строк короткостроковий кредит переведено до складу прострочених позик	601 «Короткострокові кредити банку в національній валюті»	605 «Прострочені позики в національній валюті»
8	Нарахування пені за прострочення платежів за відсотками за кредит	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Аналітичний облік короткострокових кредитів банків ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та за строками їхнього погашення.

Заборгованість підприємства за короткостроковими кредитами банків відображається в Балансі у складі його поточних зобов'язань — розділ IV Пасиву, рядок 500.

12.2. Облік кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги

Порядок і форми розрахунків між постачальниками і покупцями визначаються в господарських договорах.

Розрахунки з постачальниками і підрядниками відображаються в обліку на підставі таких документів: рахунків-фактур, накладних, рахунків, актів прийняття робіт (послуг), товарно-транспортних накладних, податкових накладних, документів транспортних підприємств, розрахункових документів про сплату мита, зборів і податків (при розрахунках з іноземними постачальниками і підрядниками). Крім того, підставою для оприбуткування та оплати придбаних товарів є документи, що підтверджують їхню якість. При виявленні нестачі або дефекту товарів приймання не припиняється, а складається рекламаційний акт, у якому зазначається невідповідність якості, комплектності, асортименту та інших характеристик даним супровідним документів.

Заборгованість перед постачальниками може погашатися шляхом:

- 1) безготівкових розрахунків — за допомогою платіжних доручень, платіжних вимог-доручень, чеків, акредитивів, векселів, платіжних вимог, інкасових доручень (розпоряджень);
- 2) готівкових розрахунків. Документальним підтвердженням таких розрахунків є: чек ЕККА, квитанція до прибуткового касового ордера, копія чека з відміткою «оплачено».

Взаємні претензії за розрахунками між платниками та одержувачами коштів розглядаються сторонами в претензійно-позовному порядку.

Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ведеться на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», який призначений для обліку поточних зобов'язань з розрахунків з постачальниками, підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи й надані послуги.

Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» має такі субрахунки:

631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»;

633 «Розрахунки з учасниками промислово-фінансових груп (ПФГ), призначений для обліку в учасника ПФГ розрахунків за одержані від учасників ПФГ товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги).

Бухгалтерські записи з обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками наведені в табл. 12.2.

Аналітичний облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ведеться в розрізі країн за кожним постачальником та підрядником, в розрізі кожного контракту, документа (рахунку) на сплату, в гривнях та у валюті, обумовлений у договорі.

Таблиця 12.2

**Кореспонденція рахунків по операціях з обліку розрахунків
з постачальниками і підрядниками**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
Виникнення заборгованості			
1	Відображено витрати на будівництво підрядним способом	151 «Капітальне будівництво»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
2	Оприбутковано від постачальника необоротні активи, які потребують додаткових витрат з монтажу	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
3	Оприбутковано виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, напівфабрикати, товари від постачальників	20 «Виробничі запаси» 22 «МШП» 25 «Напівфабрикати» 28 «Товари»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
4	Від постачальника надійшли й оприбутковані послуги (роботи) виробничого характеру	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
5	Отримано послуги, виконано роботи сторонніх організацій з виправлення браку	24 «Брак у виробництві»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
6	За невиконання умов договору виставлено претензію постачальнику	374 «Розрахунки за претензіями»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
7	Відображено вартість послуг постачальника по виконанню гарантійних зобов'язань	47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
8	Відображено послуги, пов'язані з організацією виробництва (ремонт, страхування, опалення, освітлення приміщень цеху)	91 «Загальновиробничі витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
9	Відображено послуги, пов'язані з організацією управління підприємства (ремонт, страхування, опалення, освітлення, водопостачання, охорона, зв'язок і т.д.)	92 «Адміністративні витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
10	Відображено послуги, пов'язані з реалізацією продукції	93 «Витрати на збут»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
11	Відображено послуги, пов'язані з дослідженнями і розробками	941 «Витрати на дослідження і розробки»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
12	Відображено послуги, пов'язані з ліквідацією наслідків надзвичайних подій	99 «Надзвичайні витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

Продовження табл. 12.2

13	Нараховано постачальникам та підрядникам фінансові санкції за невиконання договорів	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
14	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ на одержаними ТМЦ, роботами, послугами	64 «Розрахунки за податками і платежами»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
Погашення заборгованості			
1	Погашено заборгованість перед постачальниками з каси, з поточних рахунків у банку	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	30 «Каса» 31 «Поточні рахунки»
2	Погашено заборгованість перед постачальниками акредитивами або чеками лімітованих чекових книжок	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»
3	Погашено заборгованість перед постачальниками за рахунок підзвітних сум	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
4	Погашено заборгованість перед постачальниками коштами, отриманими як довгострокові позики	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	50 «Довгострокові позики»
5	Погашено заборгованість перед постачальниками коштами, отриманими як короткострокові позики	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	60 «Короткострокові позики»
6	Погашено заборгованість перед постачальниками короткостроковими векселями	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	62 «Короткострокові векселі видані»
7	Погашено заборгованість перед постачальниками довгостроковими векселями	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	51 «Довгострокові векселі видані»
8	Проведено взаємозалік заборгованості за бартерною угодою	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
9	Зменшено суму заборгованості перед постачальником на суму браку, який виник у зв'язку з поставкою неякісних матеріалів	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	24 «Брак у виробництві»
10	Нараховано штрафи, пені, неустойки, за порушення з боку постачальників умов договорів	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»
11	Списано безнадійну кредиторську заборгованість	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	717 «Доходи від списання кредиторської заборгованості»
12	Відображено залік заборгованості перед постачальником за отримані товари, роботи, послуги	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»

12.3. Облік зобов'язань, забезпечених короткостроковими вексями виданими

Відповідно до норм вексельного права кредиторська заборгованість перед постачальниками погашається видачею векселів. У таких випадках кредиторська заборгованість змінюється іншим зобов'язанням, а саме — вексельним.

Короткостроковий вексель виданий — це вексель, який забезпечує заборгованість перед постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами, терміном менше 12 місяців.

Облік розрахунків за заборгованістю постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, роботи, послуги та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі ведеться на рахунку 62 «Короткострокові векселі видані».

За кредитом рахунка 62 «Короткострокові векселі видані» відображається видача векселів для забезпечення поставок товарів, виконання робіт, надання послуг постачальників та інших кредиторів та для забезпечення інших операцій, а за дебетом — погашення заборгованості за виданими вексями, її списання тощо.

Бухгалтерські записи в обліку розрахунків короткостроковими вексями виданими наведені в табл. 12.3.

Таблиця 12.3

Кореспонденція рахунків по операціях з обліку розрахунків короткостроковими вексями виданими

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Видано вексель в забезпечення заборгованості перед постачальниками та іншим кредитором	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	62 «Короткострокові векселі видані»
		685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	62 «Короткострокові векселі видані»
2	Відображено курсову операційну різницю за короткостроковими вексями, виданими в іноземній валюті:	945 «Витрати від операційної курсової різниці»	622 «Короткострокові векселі видані в іноземній валюті»
2.1	При збільшенні курсу	622 «Короткострокові векселі видані в іноземній валюті»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»
2.2	При зменшенні курсу		
3	Зараховано заборгованість покупців в рахунок зустрічної вимоги за вексями	62 «Короткострокові векселі видані»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
4	Списано заборгованість за короткостроковими вексями, виданими після закінчення терміну позовної давності	62 «Короткострокові векселі видані»	717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»
5	Відображено заборгованість за відсотками за використання векследавцем основної суми протягом терміну дії векселя	95 «Фінансові витрати»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»

Продовження табл. 12.3

6	Оплачено постачальникам та іншим кредиторам заборгованість за основною сумою, а також суму відсотків за раніше виданим векселем	62 «Короткострокові векселі видані» 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	31 «Рахунки в банках»
---	---	--	-----------------------

Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем та за строками їхнього погашення.

12.4. Облік поточних зобов'язань за розрахунками з учасниками

Відносини підприємства з учасниками можна розглядати з двох позицій. З одного боку, учасники повинні повністю розрахуватися з підприємством за внесками до статутного капіталу. З іншого — підприємство зобов'язане сплачувати учасникам дивіденди.

Для обліку заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу призначено окремий рахунок 46 «Неоплачений капітал». Для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом прибутку (дивіденди, повернення часток) призначений рахунок 67 «Розрахунки з учасниками».

За кредитом рахунка 67 відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, за дебетом — її зменшення (погашення), в тому числі реінвестування доходів тощо.

Рахунок 67 «Розрахунки з учасниками» має такі субрахунки:

671 — «Розрахунки за нарахованими дивідендами» — призначений для обліку дивідендів, які 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 земельними і майновими паями, а також виплат у зв'язку з одержанням належної частини активів підприємства.

Кореспонденція рахунків за операціями з обліку зобов'язань за розрахунками з учасниками наведена в табл. 12.4.

Таблиця 12.4

Кореспонденція рахунків за операціями з обліку зобов'язань за розрахунками з учасниками

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано дивіденди	443 «Прибуток використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»

Продовження табл. 12.4

2	Виплачено дивіденди готівкою	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	301 «Каса в національній валюті»
3	Виплачено дивіденди з поточного рахунку	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Аналітичний облік розрахунків з учасниками та засновниками ведеться за кожним засновником та учасником, за видами виплат, за джерелами виплати дивідендів — прибуток звітного року, прибуток минулих років, резервний капітал.

12.5. Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями

Якщо строк погашення довгострокового зобов'язання — 12 місяців з дати Балансу, то його переводять зі складу довгострокових та відображають в обліку як короткострокове зобов'язання на рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями». Підставою для цього є довідки бухгалтерії, які складаються на основі договорів, актів приймання-передачі векселів та інших документів, у яких зазначено термін погашення довгострокової кредиторської заборгованості.

Рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» має такі субрахунки:

611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті» — призначений для обліку частини 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.

За кредитом рахунка 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображається та частина довгострокових зобов'язань, яка повинна бути погашена впродовж 12 місяців з дати Балансу, за дебетом — погашення поточної заборгованості, її списання.

Бухгалтерські записи з обліку поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями наведені в табл. 12.5.

Аналітичний облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями ведеться за кредиторами та видами заборгованості.

Таблиця 12.5

Кореспонденція рахунків за операціями з обліку поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Частина довгострокового кредиту переведено до складу поточних зобов'язань	501 «Довгострокові кредити банків в національній валюті»	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»

Продовження табл. 12.5

2	Нараховано відсотки за використання довгострокового кредиту	951 «Відсотки за кредит»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
3	Погашено поточну заборгованість перед банком за довгостроковим кредитом	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
4	Погашено заборгованість за нарахованими відсотками	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

12.6. Облік інших поточних зобов'язань

Облік інших поточних зобов'язань ведеться на рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями» має такі субрахунки:

681 «Розрахунки за авансами одержаними» — призначений для обліку одержаних авансів для поставки матеріальних цінностей або для виконання робіт, надання послуг;

682 «Внутрішні розрахунки» — призначений для всіх видів поточних розрахунків з дочірніми підприємствами;

683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» — призначений для обліку внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий баланс, по операціях взаємного відвантаження матеріальних цінностей, реалізації робіт, продукції, послуг, передачі витрат загальноуправлінської діяльності, виплати заробітної плати цих господарств тощо;

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 рахунка 68 «Розрахунки за іншими операціями», а саме: з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (навчальними закладами та науково-дослідними установами тощо); з наймачами квартир і особами, які проживають у гуртожитках житлово-комунального господарства підприємства, з батьками дітей за відвідування дитячих закладів, за іншими операціями.

Бухгалтерські записи в обліку інших поточних зобов'язань наведені в табл. 12.6.

Аналітичний облік інших поточних зобов'язань ведеться окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки.

Таблиця 12.6

Кореспонденція рахунків по операціях з обліку інших поточних зобов'язань

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Отримано аванс від покупця на поточний рахунок	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»
2	Відображено погашення заборгованості	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
3	Одержано виробничі запаси від дочірніх підприємств	20 «Виробничі запаси»	682 «Внутрішні розрахунки»
4	Погашено короткострокову позику дочірнім підприємством в рахунок поточних взаєморозрахунків	60 «Короткострокові позики»	682 «Внутрішні розрахунки»
5	Здійснено поточні розрахунки з дочірніми підприємствами	682 «Внутрішні розрахунки»	30 «Каса», 31 «Розрахунки в банках»
6	В рахунок погашення заборгованості перед дочірнім підприємством видано довгостроковий вексель	682 «Внутрішні розрахунки»	51 «Довгострокові векселі видані»
7	Нараховано відсотки за використання кредиту	951 «Відсотки за кредит»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
8	Погашено заборгованість за нараховані відсотки коштами з поточного рахунка	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	311 «Поточні рахунки в банках в національній валюті»
9	Оплачено заборгованість перед кредиторами коштами з поточного рахунка	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в банках в національній валюті»
10	Із заробітної плати працівників утримано кошти за відвідування дитьми дитячих дошкільних закладів	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

12.7. Практичний блок

Контрольні запитання

1. Дайте визначення короткострокових зобов'язань.
2. Які зобов'язання належать до короткострокових?
3. Назвіть рахунки бухгалтерського обліку, на яких ведеться облік короткострокових зобов'язань.
4. Назвіть облікові регістри, в яких відображаються дані про короткострокові зобов'язання.
5. Назвіть форми фінансової звітності, в яких відображаються короткострокові зобов'язання.
6. У якому розділі Балансу відображаються короткострокові зобов'язання?
7. Дайте визначення короткострокових кредитів банків.
8. Назвіть бухгалтерський рахунок на якому ведеться облік короткострокових кредитів банків та дайте його характеристику.

9. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку отримання і використання короткострокових кредитів банків?

10. На підставі яких документів в бухгалтерському обліку проводяться розрахунки з постачальниками і підрядниками?

11. Який складається документ, якщо при прийманні товарів виявлені нестачі або дефекти?

12. За допомогою яких форм розрахунків сплачується заборгованість перед кредиторами?

13. Назвіть документи, за допомогою яких проводяться безготівкові розрахунки.

14. Назвіть документи, за допомогою яких проводяться готівкові розрахунки.

15. Назвіть бухгалтерські рахунки, на яких ведеться облік кредиторської заборгованості та дайте їх характеристику.

16. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку надходження товарно-матеріальних цінностей від постачальників і погашення заборгованості перед ними?

17. Дайте визначення короткострокового векселя виданого.

18. Назвіть бухгалтерський рахунок, на якому ведеться облік зобов'язань, забезпечених короткостроковими векселями виданими та дайте його характеристику.

19. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку видача та погашення короткострокових векселів виданих?

20. На якому рахунку ведеться облік поточних зобов'язань за розрахунками з учасниками? Дайте його характеристику.

21. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку розрахунки з учасниками?

22. У яких випадках у підприємства виникає поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями?

23. На якому бухгалтерському рахунку ведеться облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями? Охарактеризуйте його.

24. Як у бухгалтерському обліку відображається поява та погашення поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями?

25. Які зобов'язання належать до інших поточних зобов'язань?

26. На якому бухгалтерському рахунку ведеться облік інших поточних зобов'язань? Дайте його характеристику.

27. Як у бухгалтерському обліку відображаються розрахунки за іншими поточними зобов'язаннями?

28. Як ведеться аналітичний облік:

28.1. Короткострокових кредитів банків?

28.2. Кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги?

28.3. Короткострокових векселів виданих?

28.4. Зобов'язань за розрахунками з учасниками?

28.5. Поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями?

28.6. Іншої поточної заборгованості?

28.7. Доходів майбутніх періодів?

Тести для самоконтролю

1. Які з наведених зобов'язань не належать до короткострокових:

- поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
- зобов'язання за розрахунками з учасниками;
- забезпечення наступних витрат і платежів?

2. Короткострокові зобов'язання — це зобов'язання, які будуть погашені:

- протягом операційного циклу або протягом 12 місяців з дати балансу;
- протягом операційного циклу або протягом 10 місяців з дати балансу;
- протягом операційного циклу або більше 12 місяців з дати балансу.

3. Облік короткострокових позик ведеться в реєстрі бухгалтерського обліку:
 - а) журнал 3;
 - б) журнал 2;
 - в) журнал 5.
4. За кредитом рахунку 60 «Короткострокові позики» відображаються:
 - а) суми погашення одержаних кредитів;
 - б) суми одержаних кредитів;
 - в) нараховані відсотки та суми одержаних кредитів.
5. Погашення короткострокового кредиту банку відображається бухгалтерським записом:
 - а) Дт 60 «Короткострокові позики»
Кт 31 «Поточні рахунки»;
 - б) Дт 60 «Короткострокові позики»
Кт 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»;
 - в) Дт 60 «Короткострокові позики»
Кт 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками».
6. При виявленні нестачі під час приймання товарів складається:
 - а) товарно-транспортна накладна;
 - б) податкова накладна;
 - в) рекламаційний акт.
7. Проведено залік заборгованості за бартерною угодою. Вкажіть правильний бухгалтерський запис:
 - а) Дт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
Кт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»;
 - б) Дт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
Кт 371 «Розрахунки за виданими авансами»;
 - в) Дт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».
8. Списання заборгованості за виданими векселями відображається:
 - а) за дебетом рахунка 62 «Короткострокові векселі видані»;
 - б) за кредитом рахунка 62 «Короткострокові векселі видані»;
 - в) відображається на іншому рахунку.
9. За дебетом рахунка 67 «Розрахунки з учасниками» відображається:
 - а) збільшення заборгованості засновників та учасників перед підприємством;
 - б) погашення заборгованості перед засновниками та учасниками;
 - в) збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками.
10. За дебетом рахунка 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображається:
 - а) частина довгострокових зобов'язань, яка повинна бути погашена впродовж 12 місяців з дати Балансу;
 - б) частина короткострокових зобов'язань, яка повинна бути погашена впродовж 12 місяців з дати Балансу;
 - в) частина довгострокових зобов'язань.
11. За якою оцінкою відображаються в Балансі короткострокові зобов'язання:
 - а) теперішньою вартістю;
 - б) сумою погашення;

в) номінальною вартістю?

12. *Нарахування дивідендів відображається бухгалтерським записом:*

- а) Дт 443 «Прибуток використаний у звітному періоді»
Кт 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»;
- б) Дт 443 «Прибуток використаний у звітному періоді»
Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- в) Дт 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
Кт 443 «Прибуток використаний у звітному періоді».

13. *Нарахування відсотків за використання кредиту відображається бухгалтерським записом:*

- а) Дт 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
Кт 951 «Відсотки за кредит»;
- б) Дт 951 «Відсотки за кредит»
Кт 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»;
- в) Дт 951 «Відсотки за кредит»
Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

14. *Списання безнадійної кредиторської заборгованості відображається бухгалтерським записом:*

- а) Дт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
Кт 371 «Розрахунки за виданими авансами»;
- б) Дт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
Кт 717 «Доходи від списання кредиторської заборгованості»;
- в) Дт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
Кт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Практичні вправи для самостійної роботи

Вправа 1

Підприємство для придбання обладнання отримало в банку короткострокову позику в сумі 5000 грн на 12 місяців під 25% річних. Відсотки підприємство повинно сплатити разом з погашенням кредиту.

Необхідно:

- 1) визначити суму відсотків за використання кредиту;
- 2) скласти бухгалтерські записи, пов'язані з отриманням позики, нарахуванням відсотків, погашенням позики та відсотків.

Вправа 2

Згідно з умовами договору, підприємство придбало у постачальника сировину на суму 1800 грн (в т.ч. ПДВ — 300 грн). Заборгованість перед постачальником підприємство сплатило з поточного рахунку в повній сумі.

Складіть бухгалтерські записи, пов'язані з придбанням сировини, сплатою кредиторської заборгованості.

Вправа 3

Підприємство за виконані роботи видало постачальнику вексель номінальною вартістю 2000 грн терміном на 10 місяців. Заборгованість за векселем підприємством була сплачена своєчасно, в повній сумі.

Відобразіть у бухгалтерському обліку розрахунки короткостроковим векселем виданим.

Вправа 4

10.10.xx р. Підприємство «Марс» одержало на поточний рахунок від підприємства «Стік» передплату під майбутню поставку запасних частин.

20.10.xx р. Відбулося відвантаження на всю суму передплати.

Відобразить у бухгалтерському обліку розрахунки за авансами одержаними.

Вправа 5

Підприємство отримало для виробничих потреб довгостроковий кредит у банку на суму 5000 грн строком на 2 роки, під 30% річних. Сума кредиту повертається після закінчення терміну його використання, відсотки за користування кредитом виплачуються щомісячно.

Необхідно:

- 1) визначити суму відсотків, яка підлягає сплаті щороку;
- 2) відобразити в бухгалтерському обліку операції з обліку поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

РОЗДІЛ 13.

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

Мета вивчення розділу: дати студентам теоретичні знання щодо нормативного регулювання оплати праці, організаційно-правових засад трудових взаємовідносин, обліку особового складу, відпрацьованого часу та виробітку, порядку нарахування заробітної плати за різними видами виплат, визначення утримань із заробітної плати та відрахувань на соціальні заходи, відображення господарських операцій з обліку оплати праці на рахунках бухгалтерського обліку, в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку, порядку виплати заробітної плати, а також сформувати вміння застосовувати набуті знання у практичних ситуаціях.

Після вивчення розділу студенти повинні знати:

- нормативно-правові акти, що регламентують розрахунки за виплатами працівникам;
- склад і структуру фонду оплати праці;
- типову кадрову документацію для обліку особового складу підприємств і організацій;
- типові форми первинних документів з обліку оплати праці;
- схему бухгалтерських проведення з нарахування заробітної плати і здійснення утримань з неї.

Студенти повинні вміти:

- розраховувати заробітну плату за відпрацьований час, доплати за роботу у вихідні та святкові дні, за роботу в надурочний та нічний час;
- розраховувати суми відпускних, суми допомог соціального характеру тощо;
- розраховувати суми утримань із заробітної плати працівників;
- визначати суми відрахувань на соціальні заходи;
- розраховувати суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати та суми індексації доходів працівників;
- відображати інформацію про виплати працівникам у фінансовій звітності.

Основні терміни

Заробітна плата — це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку, за трудовим договором, власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Основна заробітна плата — винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, норми виробітку, норми обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата — винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідництво і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Мінімальна заробітна плата — це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче від якого не може проводитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт).

Погодинна форма оплати праці — це оплата праці, яка залежить від кількості відпрацьованих годин і тарифної ставки (окладу) за одну годину.

Погодинно-преміальна форма оплати праці — це різновид погодинної оплати праці, за якої більше від заробітної плати, належної за фактично відпрацьований час, сплачується преміальна винагорода за досягнення високих кількісних і якісних показників.

Відрядна форма оплати праці — це оплата праці, при застосуванні якої заробіток нараховується за виконану роботу (виготовлену продукцію).

Відрядно-преміальна форма оплати праці — це оплата праці, при застосуванні якої, крім оплати праці за звичайними розцінками, здійснюється преміювання працівників за перевиконання завдань, поліпшення якості продукції, збільшення обсягу виконаних робіт.

Відрядно-прогресивна форма оплати праці — це оплата праці, що передбачає залежність від обсягу виконаних робіт або кількості виробленої продукції понад установлену норму та одночасне застосування розцінок, що прогресивно зростають.

Акордна форма оплати праці — це різновид відрядної форми, за якої норма та розцінка для виконавця або групи виконавців установлюються не за кожною окремою операцією, а на весь комплекс робіт.

Тарифна система оплати праці — це сукупність нормативних матеріалів, за допомогою яких установлюється рівень заробітної плати працівників залежно від їхньої кваліфікації, складності робіт, умов праці, галузевої належності підприємств та інших чинників, які характеризують якість праці.

Тарифна сітка — це шкала кваліфікаційних розрядів і тарифних коефіцієнтів, за допомогою яких установлюється безпосередня залежність розміру заробітної плати працівників від їхньої кваліфікації.

Тарифні ставки — це виражений у грошовій формі абсолютний розмір оплати праці за одиницю робочого часу.

Трудовий договір — це основна форма юридичного оформлення трудових взаємовідносин, у якому на працівника покладається обов'язок виконувати визначену роботу та підпорядковуватися правилам внутрішнього трудового розпорядку підприємства, а на власника підприємства (або уповноважений орган) — виплачувати працівникові заробітну плату та забезпечувати необхідні для виконання роботи умови праці.

Фінансова допомога — це будь-які виплати підприємства як своїм працівникам, так і особам, які не працюють на підприємстві, мають грошову форму та не є заробітною платою.

13.1. Механізм регулювання, форми та системи оплати праці

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності шляхом установлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій, а також шляхом оподаткування доходів працівників. Договірне регулювання оплати праці працівників підприємств здійснюється на основі системи угод, що укладаються на державному, галузевому, регіональному та виробничому рівнях відповідно до Закону України від 01.07.93 р. №3356-ХІІ «Про колективні договори і угоди».

Порядок регулювання оплати праці наведений на рис. 13.1.



Рис. 13.1. Державне та договірне регулювання оплати праці

Основою організації оплати праці на більшості підприємств України є *тарифна система*, що являє собою сукупність нормативних матеріалів, за допомогою яких встановлюється рівень заробітної плати працівників підприємств залежно від їхньої кваліфікації, складності робіт, умов праці. Вона містить інформацію про розмір оплати праці працівників залежно від виду і якості робіт і включає: тарифні сітки; тарифні ставки; схеми посадових окладів; тарифно-кваліфікаційні довідники.

Тарифна система використовується для розподілу робіт залежно від їхньої складності, а працівників — залежно від їхньої кваліфікації і відповідно до розрядів тарифної сітки. Вона є основою формування і диференціації розмірів заробітної плати.

Елементи тарифної системи наведені на рис. 13.2.

Індивідуальна оплата застосовується на тих роботах, де праця працівника підлягає точному обліку і при цьому враховується кількість виготовленої працівником придатної продукції. Колективна форма оплати праці характеризується тим, що праця працівника оплачується залежно від результатів роботи всього колективу через коефіцієнт трудової участі кожного працівника.

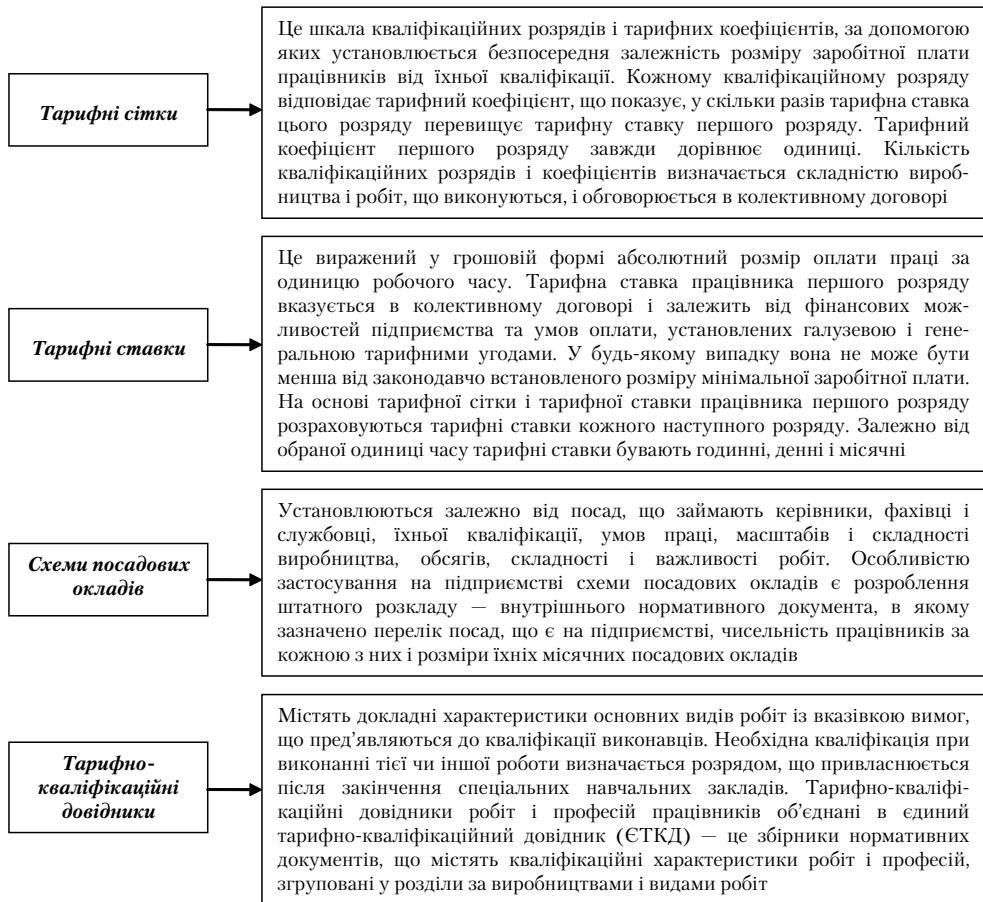


Рис. 13.2. Елементи тарифної системи оплати праці

Відрядні системи оплати праці доцільно застосовувати за умов:

- можливості точного кількісного обліку результатів праці;
- відсутності впливу на результати факторів, що не залежать від трудових зусиль працівника;
- необхідності стимулювати зростання обсягів виробництва чи скорочувати чисельність працівників за рахунок інтенсифікації праці;
- відсутності негативного впливу відрядної оплати на рівень якості продукції, дотримання технологічних режимів і вимог техніки безпеки, раціональне використання сировини, матеріалів, енергії.

Види форм і систем оплати праці наведені на рис. 13.3.

Останнім часом на практиці застосовується змішана форма оплати праці.

Змішана форма оплати праці впроваджується у формі безтарифної, рейтингової і контрактної. Оплата праці за тарифами і окладами не дає змоги позбутися зрівнялівки, протиріч між інтересами працівника і всього колективу. Можливим варіантом удосконалення організації і стимулювання праці є *безтарифна система*, за якою зарібок працівника прямо залежить від кінцевих результатів діяльності підприємства. При використанні безтарифної системи заробітна плата працівників (від керівників до простих робітників) є часткою працівника у фонді оплати праці підприємств залежно від дії чинників.

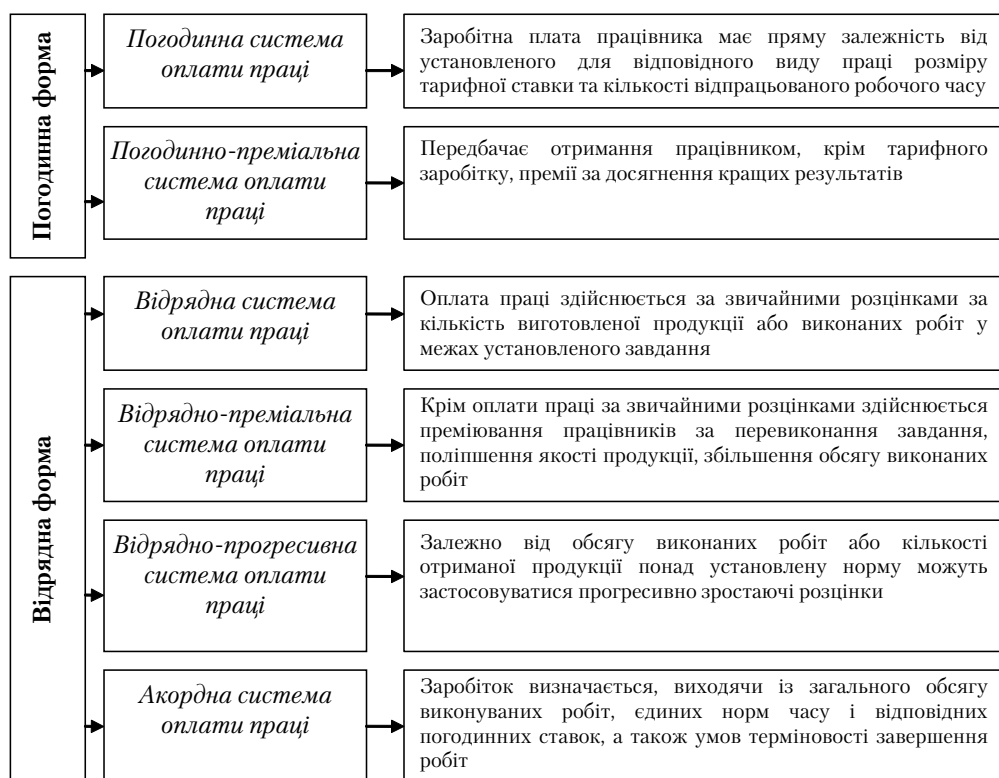


Рис. 13.3. Форми і системи оплати праці

Величина заробітної плати кожного працівника залежить від:

- 1) кваліфікаційного рівня працівника;
- 2) коефіцієнта трудової участі;
- 3) фактично відпрацьованого часу.

Кожному працівникові присвоюється свій кваліфікаційний рівень, що визначається діленням фактичної заробітної плати працівника за минулий період на сформований на підприємстві мінімальний розмір заробітної плати за той самий період. Система кваліфікаційних рівнів створює більші можливості для матеріального стимулювання більш кваліфікованої праці, ніж система тарифних розрядів. Кваліфікаційний рівень працівника може підвищуватися протягом усієї трудової діяльності.

Різновидом безтарифної системи оплати праці можна вважати *рейтингову систему оплати праці*. Вона враховує внесок працівників у результати діяльності підприємства і ґрунтується на частковому розподілі фонду оплати праці. Рейтингова система передбачає врахування таких складових: освітнього рівня, досвіду роботи, уміння працівника використовувати в конкретній діяльності свої знання і досвід.

Контрактна система оплати праці – це також різновид безтарифної системи оплати праці, що полягає в укладанні договору між роботодавцем і виконавцем, у якому відображаються умови праці, права та обов'язки сторін, режим роботи, рівень оплати праці, термін дії контракту. Перевага цієї системи полягає в чіткому розподілі прав і обов'язків двох сторін.

Фонд оплати праці являє собою загальну суму витрат на оплату праці працівників і виплат соціального характеру. Основним документом, який потрібно використовувати при визначенні складу фонду оплати праці, є Закон України від 24.03.1995 р. за № 108/95-ВР «Про оплату праці». Відповідно до цього закону фонд оплати праці включає основну заробітну плату, додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати (рис. 13.4).

Інформація щодо структури фонду оплати праці найманих робітників міститься в Інструкції зі статистики заробітної плати, що затверджена наказом Держкомстату України від 13.01.2004 р. за № 5.

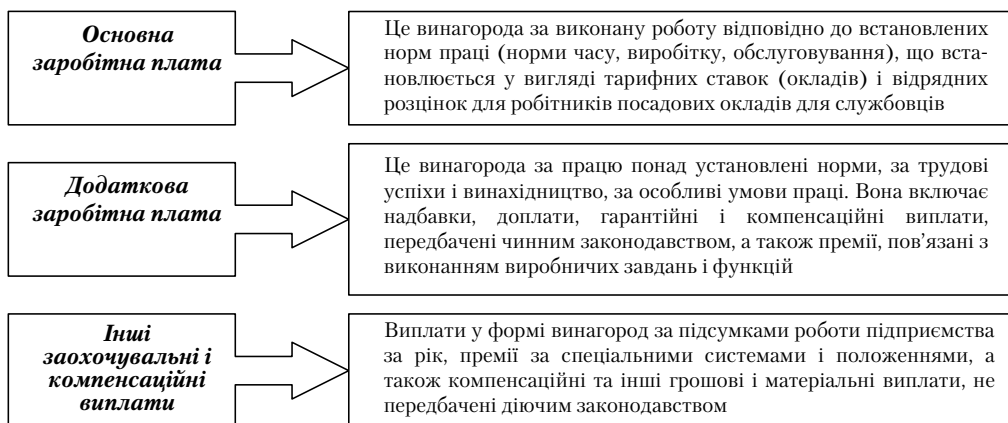


Рис. 13.4. Структура фонду оплати праці

Відповідно до Інструкції, до складу фонду оплати праці включаються нараховані підприємством суми оплати праці в грошовій і натуральній формі (оцінені в грошовому вираженні) за відпрацьований і невідпрацьований час, що підлягають оплаті, або за виконану роботу незалежно від джерел фінансування цих виплат.

13.2. Організаційно-правові аспекти трудових взаємовідносин

Оформлення трудових взаємовідносин між фізичною особою і власником підприємства (або уповноваженим органом) здійснюється через укладання трудового договору або договору цивільно-правового характеру.

Основною формою юридичного оформлення трудових взаємовідносин є *трудоий договір*, у якому на працівника покладається обов'язок виконувати визначену роботу та підпорядковуватися правилам внутрішнього трудового розпорядку підприємства, а на власника підприємства (або уповноважений орган) – виплачувати працівникові заробітну плату та забезпечити необхідні для виконання роботи умови праці.

Трудові договори класифікуються за формою та строками (рис. 13.5).

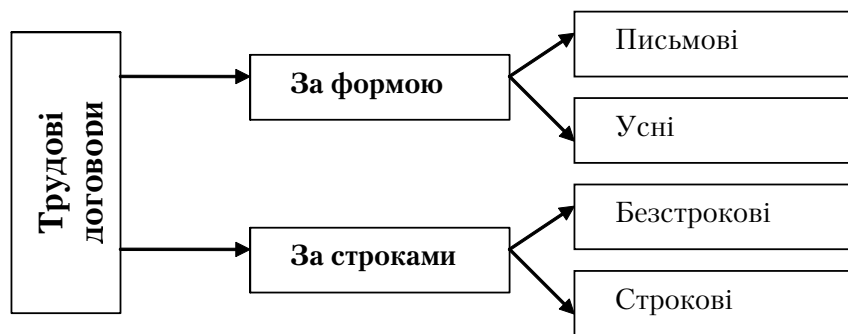


Рис. 13.5. Види трудових договорів

У більшості випадків трудові договори укладаються усно та оформлюються у вигляді наказу про прийняття на роботу. Але законодавством обумовлені випадки, коли трудовий договір укладається в письмовій формі, а саме:

- при організованому наборі робітників;
- при укладанні контракту;
- при укладанні трудового договору з неповнолітніми;
- при укладанні трудового договору на роботу в районах з особливими природними географічними і геологічними умовами та умовами підвищеного ризику для здоров'я;
- у випадку коли працівник наполягає на укладанні трудового договору у письмовій формі;
- при укладанні трудового договору у випадках, коли роботодавцем виступає фізична особа;
- в інших випадках, передбачених законодавством.

Безстроковий трудовий договір укладається, як правило, для прийому на постійну роботу. Строкові трудові договори укладаються, як правило, коли працівники приймаються для виконання сезонних робіт, тимчасової роботи, роботи за контрактом, в інших випадках, коли сторони трудового договору узгодили між собою необхідність укладання трудового договору на визначений термін (для виконання будь-якої конкретної роботи, до настання якоїсь події або визначеної дати). Часто строковий трудовий договір укладається для заміщення тимчасово відсутнього працівника. Особливою формою трудового договору є контракт, який укладається обов'язково у письмовій формі та містить: строк дії контракту, права та обов'язки сторін, відповідальність сторін, умови матеріального забезпечення і організації праці працівника, умови припинення контракту (у тому числі достроково). Сфера застосування контракту обмежена переліком законів, які передбачають укладання трудового договору у формі контракту. Перелік законодавчих актів викладений у листі Міністерства праці та соціальної політики України від 06.05.2000 р. за №06/2-4/66.

Іншою формою трудових взаємовідносин є виконання робіт за договором цивільно-правового характеру. Такий договір укладається, як правило, для виконання будь-яких разових, не властивих підприємству, робіт. У цьому випадку працівник не зараховується до штату підприємства і на нього не розповсюджується дія трудового законодавства, правил внутрішнього трудового розпорядку підприємства. Працівник отримує не заробітну плату, а винагороду за виконані роботи (надані послуги). По закінченні робіт (послуг) з такими працівниками підписується акт прийому-здачі виконаних робіт (наданих послуг). Такий акт є підставою для розрахунку з робітником.

Порівняльна характеристика форм юридичного оформлення трудових взаємовідносин наведена в табл. 13.1.

Таблиця 13.1

**Порівняльна характеристика форм юридичного оформлення
трудових взаємовідносин**

Ознака	Трудовий договір	Договір цивільно-правового характеру (договір підряду)
Нормативно-правовий акт, яким регламентуються трудові взаємовідносини	КЗпП	Цивільний кодекс
Сторони виконання робіт	Працівник – Роботодавець	Виконавець – Замовник
Оплата виконаних робіт (наданих послуг)	Заробітна плата	Винагорода
Строки оплати виконаних робіт (наданих послуг)	Встановлюються колективним договором (не рідше двох разів на місяць)	Встановлюються договором
Режим робочого часу	Визначає роботодавець у правилах трудового розпорядку	Виконавець регулює самостійно
Обов'язок здійснювати охорону праці	Відповідальність за організацію безпечних умов праці несе роботодавець	Виконавець виконує роботи на свій страх і ризик
Можливість установити випробний термін	Існує	Не існує
Трудові та соціальні гарантії	Існують	Не існує

13.3. Облік особового складу працівників

На кожному підприємстві незалежно від форми власності необхідно забезпечити правильну організацію обліку особового складу працівників, прийнятих на постійну або тимчасову роботу.

Сукупність документів, у яких зафіксовані етапи трудової діяльності працівників, називається документацією з особового складу (кадрів, персоналу), або кадровою документацією.

Види кадрової документації наведені на рис. 13.6.

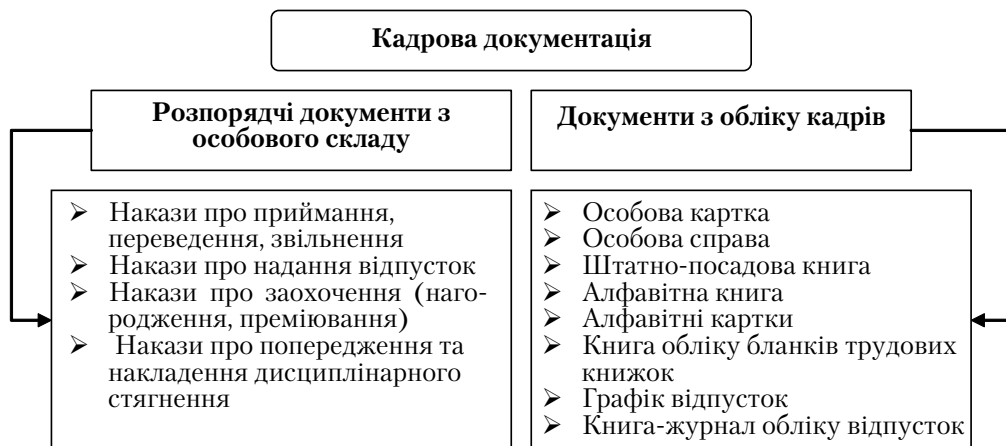


Рис. 13.6. Класифікація кадрової документації

Розпорядчі документи з особового складу

Накази з особового складу поділяють на:

- індивідуальні — містять інформацію лише про одного співробітника;
- групові — коли на підприємстві впродовж одного дня оформлюється велика кількість наказів.

Накази готуються на підставі розпоряджень керівника підприємства, доповідних записок керівників підрозділів, заяв працівників, підписаних договорів або контрактів тощо.

Затверджені такі типові форми наказів:

- П-1 «Наказ (розпорядження) про прийом на роботу»;
- П-5 «Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу»;
- П-6 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»;
- П-8 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)».

Після підписання наказ реєструється в:

- книзі реєстрації наказів — при невеликій кількості кадрових наказів, що видаються впродовж календарного року (табл. 13.2).
- реєстраційних книгах або картках — при великій кількості наказів (для зручності довідково-пошукової роботи). В них зазначається аналогічна книзі реєстрації наказів інформація.

Книга реєстрації наказів

№ з/п	№ наказу	Дата	Зміст	Примітка
1	26-ос	12.04.06	Про прийом на роботу Коваленка П. М.	Копія в особовій справі
2	27-ос	21.04.06	Про звільнення Павлової К. П.	Копія в особовій справі

Документи з обліку кадрів

До облікових документів належать:

- 1) особова картка (типова форма П-2) — необхідна для аналізу складу та обліку руху кадрів. Особові картки заповнюються на основі опитування працівника та документів, що ним надаються (паспорт, трудова книжка, документи про освіту, військовий квиток тощо). Заповнюється особова картка працівником відділу кадрів, інспектором з кадрів або особою, яка за наказом керівника підприємства веде кадрову документацію, в одному екземплярі;
- 2) особова справа — являє собою сукупність документів, що містять відомості про працівника. Оскільки порядок роботи з особовими справами не регламентований загальнодержавними нормативами, підприємство самостійно вирішує питання про їхнє формування. Особові справи можуть заводитися на всіх працівників, але, як правило, вони ведуться на керівних працівників, спеціалістів, матеріально відповідальних осіб;
- 3) штатно-посадова книга — складається на підставі штатного розпису. В ній зазначається не загальна кількість штатних одиниць, а яка кількість саме зайнята. Ця книга повинна бути пронумерована, прошнурована, скріплена підписом керівника підприємства та печаткою. Замість штатно-посадової книги можна вести штатно-посадовий список за тією самою формою, що й посадова книга;
- 4) алфавітна книга та алфавітна картка — за невеликої кількості працівників зручніше вести алфавітну книгу особового складу, в яку заносять прізвища всіх працівників у розрізі структурних підрозділів або категорій персоналу. В алфавітній книзі зазначається прізвище, ім'я та по батькові працівника, номер його особової справи, особової картки, місце роботи, номер наказу про призначення, загальний трудовий стаж та номер наказу про звільнення. Ця книга нумерується, прошнуровується, скріплюється підписом керівника підприємства та печаткою. На великих підприємствах з великою кількістю працівників доцільно вести алфавітні картки (типова форма № П-3), що значно полегшує роботу з картотекою. Картотека алфавітних карток ведеться на всіх працівників і картки в ній розкладають у алфавітному порядку;
- 5) графік щорічних відпусток та книга обліку відпусток;
- 6) книга обліку бланків трудових книжок та вкладишів до них, книга обліку руху трудових книжок та вкладишів до них.

13.4. Облік використання робочого часу та виробітку

Загальна тривалість робочого часу працівників не повинна перевищувати 40 годин на тиждень.

Скорочену тривалість робочого часу встановлено:

- для працівників у віці від 16 до 18 років — 36 годин на тиждень, для осіб у віці від 15 до 16 років (учнів у віці від 14 до 15 років, які працюють у період канікул) — 24 години на тиждень;
- для робітників та службовців зайнятих на роботах зі шкідливими умовами праці, — не більше ніж 36 годин на тиждень.

Крім того, законодавством встановлюється скорочена тривалість робочого часу для окремих категорій працівників (учителів, лікарів тощо). Скорочена тривалість робочого часу може встановлюватися за рахунок власних коштів на підприємствах та в організаціях для жінок, які мають дітей у віці до 14 років або дитину-інваліда.

Облік використання робочого часу здійснюється в таблиці, який відкривається щомісячно на робітників цехів, дільниць, відділів тощо. З цією метою кожному працівнику присвоюється табельний номер, який зазначається в усіх документах з обліку праці та її оплати. У випадку звільнення (або переведення) працівника його попередній табельний номер не може бути привласнений іншому робітнику та повинен залишатися вільним протягом трьох років. Для працівників з погодинною оплатою праці дані таблиця є основою для нарахування їм заробітної плати. Табелі являє собою поіменний список працівників цеху, дільниці, відділу тощо, який ведеться окремо за кожною категорією працівників, а в межах окремої категорії — в порядку табельних номерів або в алфавітному порядку. Підприємствами застосовуються типові форми табелів використання робочого часу, затверджені наказом Міністерства статистики України (колишня назва — Держкомстату). Використовується три види табелів:

- табелі обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати (ф. П-12) — застосовується для обліку використання робочого часу всіх категорій працівників;
- табелі обліку використання робочого часу (ф. П-13) — використовується в умовах автоматизованої системи управління підприємством, вона пристосована до різних умов організації виробництва і може бути доповнена необхідними даними;
- табелі обліку використання робочого часу (ф. П-14) — використовується для обліку робочого часу у випадку твердих місячних окладів або ставок.

Крім зазначених форм табелів, при понаднормовій роботі відпрацьований час враховується у Списку осіб, які працювали в надурочний час (ф. П-15). Облік часу простоїв здійснюється на підставі Листка обліку простоїв (ф. П-16), на основі якого працівнику оплачується час простою не з його вини, вказуються прізвище і табельний номер працівника, причина, винуватець і тривалість простою, сума належної оплати. Форми, що застосовуються для обліку виробітку працівників-відрядників, залежать від технологічного процесу виробництва, системи організації та оплати праці. До таких форм належать: рапорт про виробіток, маршрутні листи, відомості обліку виробітку, наряди та інші документи, прийняті на підприємстві. Найбільш поширеною формою обліку виробітку є наряд-завдання, який оформлюється на кожний вид робіт. Наряди можуть виписуватися на одного робітника і бригадні — на зміну або місяць.

Для обліку оплати праці у зв'язку з відхиленням від нормальних умов роботи (заміна обладнання, матеріалів та ін.) оформлюється Листок на доплату (ф. П-48), в якому вказується найменування додатково виконаних робіт, причина і винуватець доплати, затрачений час, розцінка, сума доплати.

13.5. Порядок нарахування заробітної плати

Нарахування заробітної плати здійснюється у грошовому вираженні, незалежно від того, в якій формі (грошовій чи натуральній) передбачається здійснювати її виплату.

Оплата праці за відпрацьований час у межах норм

Нарахування заробітної плати за відпрацьований час у межах норм часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків здійснюється залежно від кількості відпрацьованих годин або днів чи від обсягу виконаних робіт (наданих послуг) з урахуванням тарифних ставок (окладів) або відрядних розцінок.

Оплата праці у вихідні та святкові дні

Загальноприйнятими вихідними днями є субота та неділя. Якщо підприємство працює безперервно, то вихідні дні встановлюються графіком роботи підприємства або графіком змінності такого працівника.

Святковими та неробочими днями є:

1 січня — Новий рік;

8 березня — Міжнародний жіночий день;

1 та 2 травня — День міжнародної солідарності трудящих;

9 травня — День перемоги;

28 червня — День Конституції України;

24 серпня — День незалежності України;

Робота також не проводиться в дні релігійних свят 7 січня (Різдво Христове), один день (неділя) — Великдень, один день (неділя) — Трійця.

Згідно із законодавством, робота у вихідні та святкові дні не дозволяється. Залучення окремих працівників до роботи в такі дні допускається лише за дозволом профспілкового комітету та лише у виключних випадках, зокрема:

- для запобігання суспільному та стихійному лиху, виробничій аварії та для негайного усунення їхніх наслідків;
- для запобігання нещасним випадкам, знищенню, загибелі або псуванню державного або суспільного майна;
- для виконання невідкладних, заздалегідь не передбачених робіт, від негайного виконання яких залежить у подальшому нормальна робота підприємства, установи, організації в цілому або їхній структурних підрозділів;
- для виконання невідкладних вантажно-розвантажувальних робіт з метою запобігання або усунення простою рухомого складу чи накопичення в пунктах відправлення та призначення.

Залучення працівників до роботи у вихідні та святкові дні здійснюється за письмовим наказом власника або уповноваженого ним органу.

Не допускається залучення до робіт у вихідні та святкові дні: вагітних жінок та жінок, які мають дітей у віці до 3-х років; працівників віком до 18 років.

Компенсація за роботу у вихідний або святковий день може бути здійснена за згодою сторін шляхом надання іншого дня відпочинку; грошової виплати у подвійному розмірі.

Порядок оплати праці у вихідні та святкові дні залежно від форми оплати наведений у табл. 13.3.

Порядок оплати праці у вихідні та святкові дні

Форма оплати праці	Порядок оплати
Погодинна форма оплати праці	У подвійному розмірі годинної або денної ставки (окладу)
Відрядна форма оплати праці	За подвійними відрядними розцінками

Приклад 13.1. У ТОВ «Аріон» встановлено 5-денний робочий тиждень. Адміністративному персоналу встановлено посадові оклади, а робітникам — тарифні ставки. У зв'язку з виробничою необхідністю деякі працівники працювали в неділю. Начальник виробництва відпрацював 6 годин, його посадовий оклад — 1230 грн, робота була проведена понад місячну норму; механік — 5 годин, його тарифна ставка — 3,50 грн.

Начальнику виробництва надбавка за роботу у вихідний день розраховується так:

1) плата за 1 год. = 1230 грн / 22 р.д. / 8 год. = 6,99 грн.

2) надбавка за роботу у вихідний день = 6,99 грн × 6 год. = 41,94 грн.

Таким чином, нарахована заробітна плата за місяць становить 1271,94 грн (1230 + 41,94).

Механіку надбавка за роботу у вихідний день становить 35,00 грн (3,50 грн × 5 год. × 2). Усього за відпрацьований час нарахована заробітна плата за місяць 3,50 грн × 176 год. + 35,00 грн = 651,00 грн.

Оплата за понадурочні роботи

Понадурочними вважаються роботи понад встановлену тривалість робочого дня. Робота в понадурочний час, як і у вихідні та святкові дні, не дозволяється. Але власник або уповноважений ним орган з дозволу профспілкового комітету підприємства може організувати понадурочні роботи лише у виключних випадках, зокрема:

- у разі проведення робіт, необхідних для оборони країни, а також запобігання суспільному або стихійному лиху, виробничій аварії та для негайного усунення їхніх наслідків;
- у випадку проведення суспільно необхідних робіт з водопостачання, газопостачання, опалення, освітлення, каналізації, в галузях транспорту, зв'язку — для усунення випадкових або неочікуваних обставин, що порушують правильне функціонування підприємства;
- за необхідності закінчити почату роботу, яка внаслідок непередбачених обставин або випадкової затримки через технічні умови виробництва не могла бути закінчена в нормальний робочий час, якщо призупинення її може призвести до псування чи знищення державного або суспільного майна, а також у випадку необхідності невідкладного ремонту машин, верстатів або іншого обладнання, якщо їхня непридатність призводить до призупинення робіт для значної кількості працюючих;
- за необхідності виконання вантажно-розвантажувальних робіт з метою недопущення простою рухомого складу або накопичення вантажів у пунктах відправлення та призначення;
- для продовження роботи в разі неявки змінного робітника, якщо робота не допускає переривання.

Понадурочні роботи не повинні перевищувати для кожного працівника 4 годин упродовж двох днів підряд та 120 годин на рік.

Не вважається понаднормовою робота:

- 1) на умовах ненормованого робочого дня, якщо робота виконується понад нормальну тривалість робочого часу, крім випадків виконання за дорученням роботодавця роботи, яка не входить до обов'язків працівника;
- 2) на умовах неповного робочого дня понад передбачений трудовим договором час, але в межах установленної законодавством тривалості повного робочого дня.

Не дозволяється залучати до понадурочних робіт:

- вагітних жінок та жінок, які мають дітей у віці до 3-х років;
- осіб до 18 років;
- робітників, які навчаються в загальноосвітніх школах та професійно-технічних училищах без відриву від виробництва, у дні занять.

Жінки, які мають дітей у віці від 3 до 14 років або дитину-інваліда, можуть залучатися до надурочних робіт лише за їхньою згодою. Залучення інвалідів до понадурочних робіт можливо лише за їхньою згодою та якщо, це не протирічить медичним рекомендаціям.

Робота в понадурочний час оплачується у підвищеному розмірі, порядок оплати якої наведений у табл. 13.4.

Таблиця 13.4

Порядок оплати праці в понадурочний час

Форма оплати праці	Порядок оплати
Погодинна форма оплати праці	У подвійному розмірі годинної або денної ставки (окладу)
Відрядна форма оплати праці	Доплата у розмірі 100% тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною формою оплати праці

Компенсація понадурочних робіт шляхом надання відгулу не дозволяється.

Приклад 13.2. Монтажник електромеханічних пристроїв змушений був працювати після закінчення своєї зміни у зв'язку з неявкою змінника, який повинен був приступити до роботи на наступну зміну. Поки майстер знайшов заміну, монтажник відпрацював 2 години понадурочно. Оплата праці у робітника — відрядна, відрядна розцінка за одиницю продукції становить 2,80 грн.

Доплата за понадурочні роботи в робітників-відрядників здійснюється в розмірі 100% тарифної ставки робітника, що працює за погодинною формою оплати відповідної кваліфікації. Тарифна ставка робітника відповідної кваліфікації становить 3,10 грн. Таким чином, доплата за понадурочні години, які відпрацював монтажник, становитиме 6,20 грн (3,10 грн × 2 год.).

Оплата праці за роботу в нічний час

Роботою у нічний час вважається робота з 22 години вечора до 6 години ранку. При цьому встановлена тривалість роботи (зміни) при роботі в нічний час скорочується на одну годину. Це правило не розповсюджується на працівників, для яких уже передбачено скорочення робочого часу. До них належать:

- працівники, зайняті на роботах зі шкідливими умовами праці, для яких тривалість робочого часу не може перевищувати 36 годин на тиждень;
- окремим категоріям працівників, яким законодавством встановлюється скорочена тривалість робочого часу (вчителі, лікарі тощо).

Тривалість нічної роботи може урівнюватися з денною в тих випадках, якщо це необхідно за умовами виробництва, зокрема в безперервних виробництвах, а також на змінних роботах при 6-денному робочому тижні з одним вихідним днем.

Не дозволяється залучати до роботи в нічний час: вагітних жінок та жінок, які мають дітей у віці до 3-х років; осіб віком до 18 років; працівників інших категорій, передбачених законодавством.

Залучення жінок до роботи в нічний час не допускається, за винятком тих галузей народного господарства, де це зумовлено особливою необхідністю та дозволяється як тимчасовий захід. Ці обмеження не поширюються на жінок, які працюють на підприємствах, де зайняті лише члени однієї родини. Перелік галузей та видів робіт із зазначенням максимальних термінів використання праці жінок у нічний час затверджується Кабінетом Міністрів України.

Залучення інвалідів до роботи в нічний час можливе лише за їхньою згодою та за умови, що це не протирічить медичним рекомендаціям.

За роботу в нічний час здійснюється доплата в розмірі не нижче ніж 20% тарифної ставки (окладу) працівника за кожний час. Конкретний розмір доплати встановлюється колективним договором.

Приклад 13.3. Продовольчий універмаг працює цілодобово. Зміна продавця становить 12 годин (з 19.00 год. вечора до 7.00 год. ранку). Колективним договором встановлена доплата за роботу у нічний час становить 30%. Місячний оклад продавця 800 грн.

Оскільки роботою в нічний час вважається робота з 22 год. вечора до 6 год. ранку, то доплату продавцеві за роботу в нічний час необхідно здійснити за 8 годин. Доплата за роботу в нічний час розраховується так:

- 1) оплата за 1 год. = 800 грн / 176 год. = 4,55 грн;
- 2) доплата за роботу в нічний час = 4,55 грн × 8 год. × 0,3 = 10,92 грн.

Оплата за час простою

Час простою з вини працівника не оплачується, а за час простою не з вини працівника оплата проводиться з розрахунку не нижче ніж 2/3 тарифної ставки встановленого працівникові розряду (окладу). У випадку, якщо простій виник у зв'язку з виробничою ситуацією, небезпечною для життя і здоров'я працівника або оточуючих його людей і навколишнього природного середовища не з вини працівника, то за ним зберігається середній заробіток.

Приклад 13.4. Робітник не працював з причини поломки верстата 3 дні. Його оклад — 600 грн. Кількість робочих днів у місяці — 20.

Оплата за 3 робочі дні простою становить $600 \text{ грн} / 20 \text{ дн.} \times 3 \text{ дн.} \times 2/3 = 60 \text{ грн.}$

Порядок оплати праці за виготовлення продукції, що визнана браком

Порядок оплати браку залежить від причини виникнення браку під час виготовлення продукції (табл. 13.5).

Таблиця 13.5

Оплата за виготовлення продукції, що виявилася браком

Причини виникнення браку під час виготовлення продукції	Порядок оплати браку
Не з вини працівника, виявлений:	
– у процесі виробництва продукції	Оплата праці за виготовлення продукції проводиться за зниженими розцінками. Місячна заробітна плата працівника в цьому випадку не може бути нижчою від 2/3 тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу)

Продовження табл. 13.5

– після приймання виробу органами технічного контролю	Оплачується працівнику нарівні з придатними виробами
Брак унаслідок прихованого дефекту в матеріалах, що обробляються	Оплачується працівнику нарівні з придатними виробами
З вини працівника:	
– повний брак	Оплаті не підлягає
– частковий брак	Оплачується залежно від ступеня придатності продукції за зниженими розцінками

Преміювання

Преміювання є одним з найбільш ефективних способів мотивації та заохочення працівників підприємства. За призначенням премії поділяються на виробничі та заохочувальні (рис. 13.7). Виробничі премії носять систематичний характер, тобто виплачуються, як правило, щомісяця, а заохочувальні – разовий. Порядок преміювання працівників на підприємстві встановлюється Положенням про преміювання, при розробленні якого слід враховувати специфіку діяльності підприємства. Як правило, цей документ є додатком до колективного договору.

У Положенні про преміювання визначають:

- коло працівників, на яких воно поширюється (або які мають право на ту чи іншу премію);
- показники преміювання, за якими визначають розмір премії;
- умови преміювання, за яких премію виплачують (вони не повинні впливати на розмір премії, але їх дотримання обов'язкове для її одержання).



Рис. 13.7. Види премій

Матеріальна допомога

Матеріальна допомога є одним з видів заохочувальних виплат. Визначення та порядок оподаткування матеріальної допомоги регламентовані Інструкцією зі статистики заробітної плати та Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб». Згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати, виділяють два види матеріальної допомоги:

- 1) матеріальна допомога, яка має систематичний характер та надається всім або більшості працівників на оздоровлення (до відпустки), у зв'язку з екологічним становищем тощо. Така допомога включається до фонду оплати праці, зокрема до інших заохочувальних та компенсаційних виплат. Надання такої допомоги обов'язково необхідно передбачити у колективному договорі;
- 2) матеріальна допомога разового характеру, яка надається підприємством окремим працівникам (у зв'язку з сімейними обставинами, на оздоровлення дітей, на поховання тощо). Ця допомога не включається до фонду оплати праці, про її надання не обов'язково вказувати в колективному договорі, оскільки рішення про виплату здійснюється на розсуд керівництва підприємства.

У Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» передбачено такі виплати: фінансова допомога; цільова благодійна допомога; нецільова благодійна допомога.

Фінансова допомога — це будь-які виплати підприємства як своїм працівникам, так і особам, які не працюють на підприємстві, мають грошову форму та не є заробітною платою. Розрізняють поворотну та безповоротну фінансову допомогу. Безповоротна фінансова допомога оподатковується податком з доходів фізичних осіб у повному обсязі.

Цільова благодійна допомога — це допомога, що надається під визначені умови та напрями її витрачання. Цільова благодійна допомога оподатковується податком з доходів фізичних осіб частково. Якщо грошові кошти надавалися не працівникові, а перераховувалися з рахунка підприємства на рахунок відповідної установи і допомога використана впродовж 12 календарних місяців з моменту отримання, то вона не оподатковується податком з доходів фізичних осіб.

Нецільова благодійна допомога надається без установлення будь-яких умов та напрямів витрачання. Нецільова благодійна допомога не оподатковується, якщо одночасно виконуються три умови: 1) виплата здійснюється резидентом; 2) заробітна плата не повинна перевищувати суми, яка дорівнює сумі прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 і округленої до ближчих 10 гривень; 3) розмір неоподаткованої допомоги сукупно за звітний період не повинен перевищувати суми, яка дорівнює сумі прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 і округленої до ближчих 10 гривень.

Узагальнена інформація про види матеріальної допомоги та порядок її оподаткування наведені на рис. 13.8.

Для нарахування деяких виплат потрібно знати розмір середньої заробітної плати працівника.

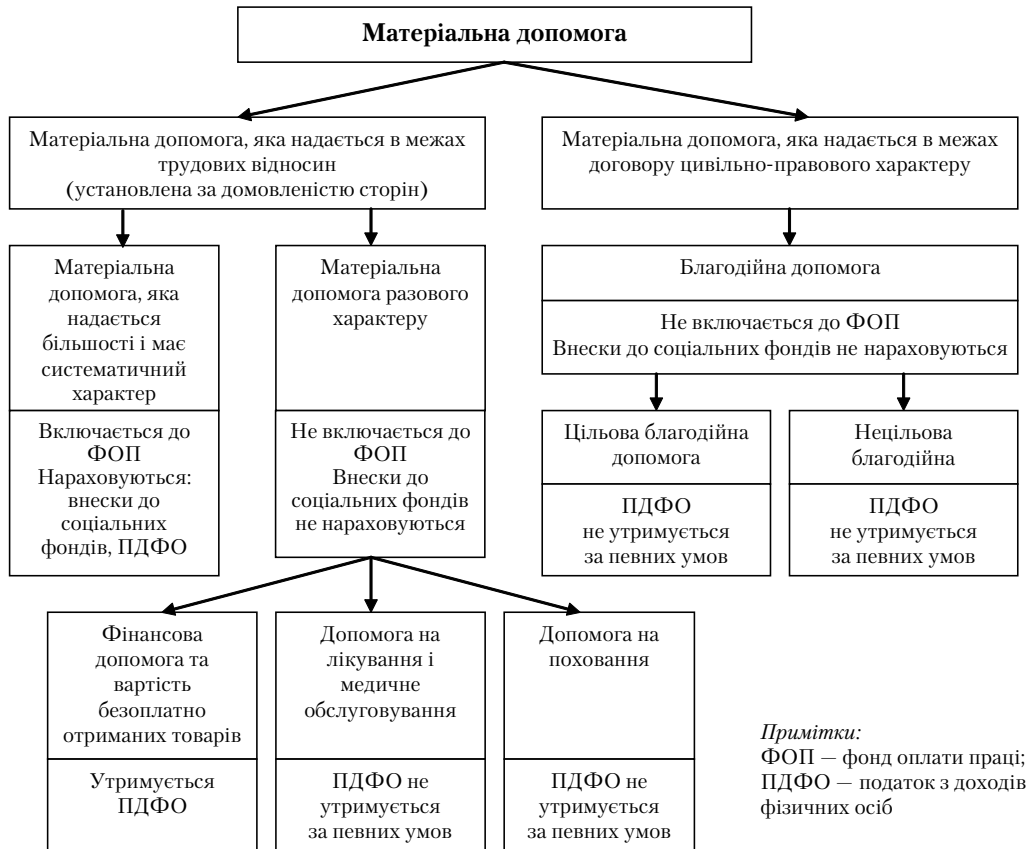


Рис. 13.8. Класифікація видів матеріальної допомоги

Середня заробітна плата – це розмір заробітної плати, визначений за певний період часу. При здійсненні розрахунку середнього заробітку діють різні порядки розрахунку, до уваги приймаються різні розрахункові періоди та різний перелік виплат, які враховуються при розрахунку.

Виплати, для розрахунку яких необхідно обчислювати середній заробіток, наведені на рис. 13.9.

Розрахунок середньої заробітної плати регламентується двома основними нормативними документами:

- Порядок обчислення середньої заробітної плати, затверджений постановою КМУ від 08.02.1995 р. за № 100 (далі – Порядок № 100);
- Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затверджений постановою КМУ від 26.09.2001 р. за № 1266 (далі – Порядок № 1266).

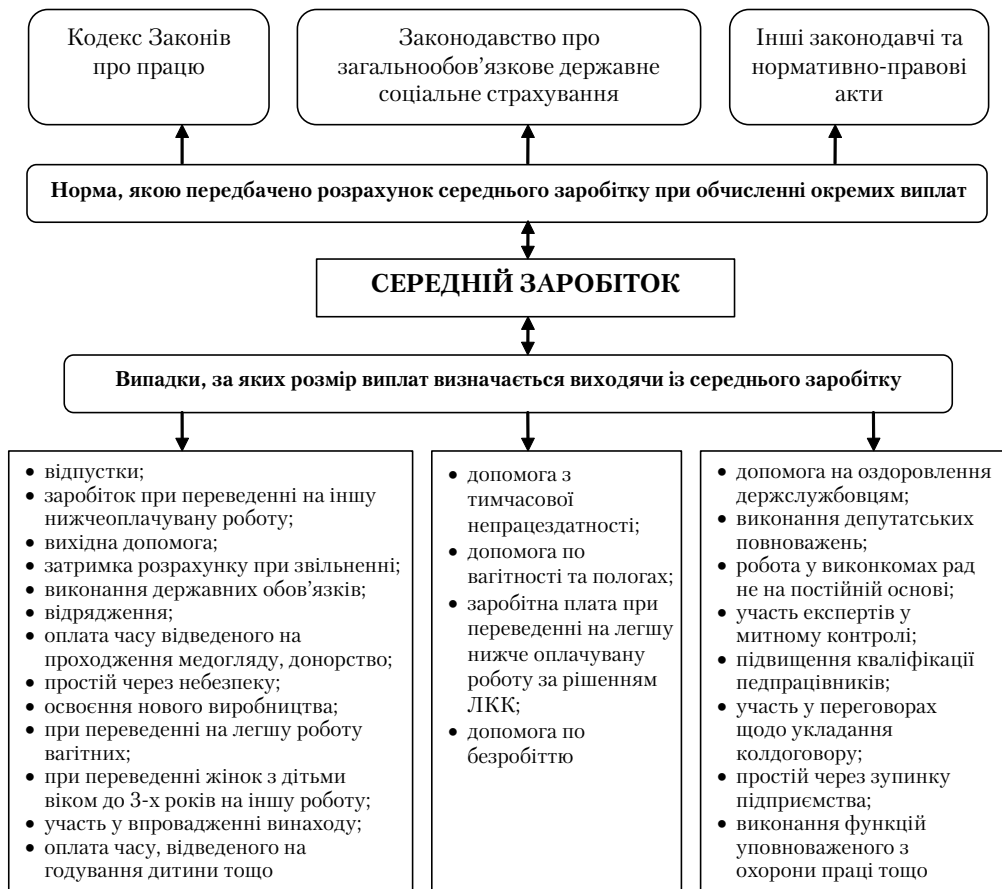


Рис. 13.9. Виплати, для розрахунку яких необхідно обчислювати середній заробіток

При наданні працівникам щорічних та додаткових відпусток або виплаті компенсації за невикористані відпустки, виплаті середнього заробітку за час службових відряджень, виплаті вихідної допомоги та в інших випадках, коли, згідно із законодавством, виплати здійснюються виходячи із середньої заробітної плати (крім виплат із соціального страхування), необхідно керуватися Порядком № 100. Розрахунковим періодом при обчисленні середньої заробітної плати для оплати відпускних та компенсацій за невикористані відпустки є останні 12 календарних місяців роботи, які передують місяцю надання відпустки чи виплаті компенсації за невикористані відпустки. Якщо працівник пропрацював на підприємстві менше одного року, розрахунковим є період фактичної роботи, тобто з 1-го числа місяця після прийняття на роботу до 1-го числа місяця, в якому йому надається відпустка або виплачується компенсація. В усіх інших випадках середній заробіток розраховується виходячи із заробітної плати за останні 2 календарних місяці роботи на підприємстві, які передують події, пов'язаній з відповідною виплатою. Якщо працівники відпрацювали менше цього терміну, середня заробітна плата обчислюється на підставі нарахувань

за фактично відпрацьований час. У ситуації, коли працівник не мав заробітку у розрахунковому періоді (не з його вини), розрахунок середньої заробітної плати здійснюється виходячи з установленної для нього в трудовому договорі тарифної ставки або посадового окладу. Нарахування середньої заробітної плати для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням на випадок безробіття, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням та від нещасного випадку на виробництві, професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, а також оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності проводиться відповідно до Порядку № 1266.

У всіх цих випадках середній заробіток розраховується за останні 6 календарних місяців роботи (з 1-го по 1-ше число) перед настанням страхового випадку, протягом яких із заробітної плати працівника сплачувалися страхові внески до відповідного фонду. Якщо працівник відпрацював менше ніж 6 календарних місяців, середня заробітна плата такого працівника обчислюється за фактично відпрацьовані календарні місяці, за які сплачувалися страхові внески. Якщо працівник відпрацював менше 1-го календарного місяця, середній заробіток розраховується за фактично відпрацьований час.

Слід зазначити, що при обчисленні середньої заробітної плати для розрахунку виплат за рахунок страхових фондів до розрахунку включається тільки заробітна плата в межах максимальної величини, на яку нараховують і з якої утримують соціальні внески (дорівнює 10-ти прожитковим мінімумам на працездатну особу).

Найбільш поширені випадки, коли заробіток обчислюється виходячи із середнього, наведені далі.

Відпустки

Громадяни, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності, виду діяльності та галузевої належності, а також працюють за трудовим договором у фізичної особи мають право на відпустки визначеної тривалості із збереженням на цей період місця роботи (посади) і середнього заробітку. Іноземні громадяни та особи без громадянства, які працюють в Україні, мають право на відпустки нарівні з громадянами України.

Державні гарантії і права на відпустки, умови, тривалість і порядок надання їхнім працівникам для відновлення працездатності, зміцнення здоров'я, а також виховання дітей, задоволення власних життєво важливих потреб та інтересів, всебічного розвитку особи встановлює Закон України від 15.11.1996 р. за № 504/96-ВР «Про відпустки», із змінами та доповненнями.

Види відпусток наведені на рис. 13.10.

Щорічні відпустки

Підставою для надання щорічних відпусток є записка про надання відпустки, яка має силу наказу. Зворотній бік бланку записки містить розрахунок оплати відпустки. При наданні відпусток у типовій формі П-2 (особовій картці) на кожного працівника в розділі IV «Відпустки» проводяться записи про види відпусток, період, за який вони надаються, дати і номери наказів.

Щорічна основна відпустка надається працівникам тривалістю не менше 24-х календарних днів за відпрацьований робочий рік, який визначається з дня укладення трудового договору. Святкові та неробочі дні при визначенні тривалості щорічних відпусток та додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, не враховуються.

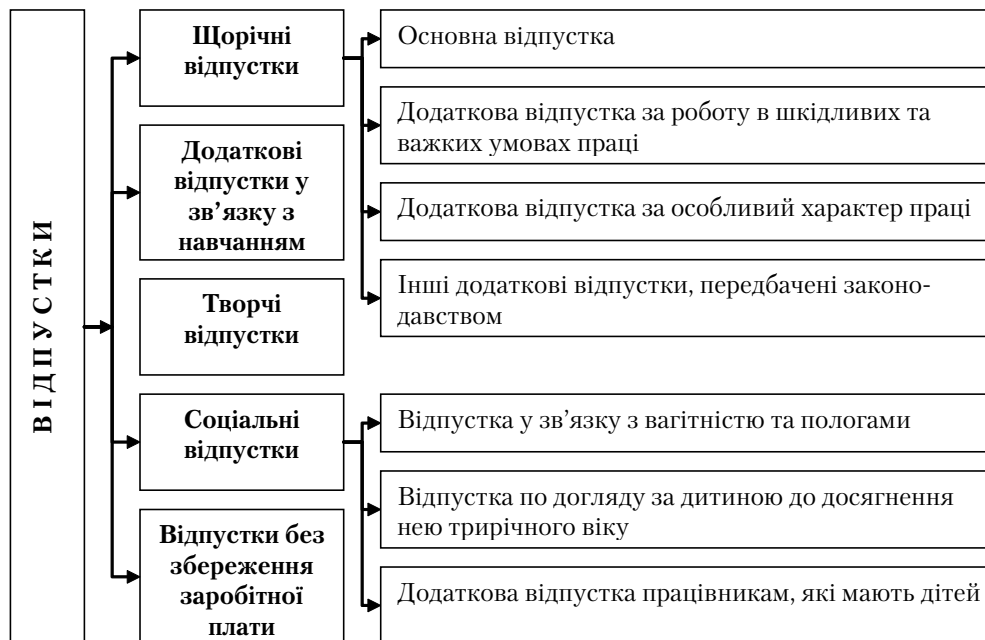


Рис. 13.10. Види відпусток

Щорічну відпустку на прохання працівника може бути поділено на частини будь-якої тривалості за умови, що основна безперервна її частина становитиме не менше 14 календарних днів. Невикористана частина щорічної відпустки, як правило, надається працівникові до кінця робочого року, але не пізніше ніж 12 місяців після закінчення робочого року, за який надається відпустка. Щорічні додаткові відпустки за бажанням працівника надаються одночасно зі щорічною основною відпусткою або окремо від неї. Загальна тривалість щорічних основної та додаткових відпусток не може перевищувати 59 календарних днів. Щорічні основна та додаткові відпустки надаються працівникові з таким розрахунком, щоб вони були використані, як правило, до закінчення робочого року. Право працівника на щорічні основну та додаткові відпустки повної тривалості у перший рік роботи настає після закінчення шести місяців безперервної роботи на підприємстві. Але бувають випадки, коли працівник іде у відпустку до закінчення шестимісячного терміну. У такому разі її тривалість визначається пропорційно до відпрацьованого часу. Щорічні відпустки за другий та наступні роки роботи надаються працівникові в будь-який час відповідного робочого року. Черговість надання відпусток визначається графіком, який затверджується директором підприємства за погодженням з профспілковим комітетом підприємства і доводиться до відома всіх працівників. При складанні графіка враховуються інтереси виробництва, особисті інтереси працівників та можливості для їхнього відпочинку. Коли наближається час відпустки конкретного працівника, відділ кадрів повинен письмово сповістити його про дату її початку за два тижні до цього. За три дні до початку відпустки працівнику виплачується вся сума відпускних, чого вимагає діюче законодавство. Щорічні відпустки за бажанням у зручний для працівника час надають таким

категоріям: особам віком до 18 років; інвалідам; жінкам перед відпусткою у зв'язку з вагітністю та пологами або після неї; жінкам, які мають двох або більше дітей віком до 15 років або дитину-інваліда; одиноким матерям (батькам), опікунам, піклувальникам або іншим самотнім особам, які фактично виховують одну або більше дітей віком до 15 років за відсутністю батьків; дружині (чоловікові) військовослужбовців; ветеранам праці та особам, які мають особливі трудові заслуги перед Батьківщиною; батькам-вихователям дитячих будинків сімейного типу.

Для працівників, які працюють за сумісництвом, необхідно враховувати дві особливості: вони мають право взяти в перший рік роботи повну щорічну відпустку до настання 6-місячного терміну безперервної роботи; за бажанням, на період відпустки, за основним місцем роботи вони можуть брати не щорічну відпустку, а відпустку без збереження заробітної плати незалежно від бажання роботодавця. Це правило розповсюджується і в тому випадку, коли щорічна відпустка сумісника менша за щорічну відпустку за основним місцем роботи.

Якщо працівник звільняється з роботи, не використавши права на відпустку, за його бажанням йому надають невикористану відпустку з наступним звільненням. Датою звільнення в цьому разі є останній день відпустки. У разі звільнення працівника у зв'язку із закінченням строку трудового договору невикористана відпустка може за його бажанням надаватися й тоді, коли час відпустки повністю або частково перевищує строк трудового договору. У цьому випадку чинність трудового договору продовжується до закінчення відпустки.

Додаткові відпустки у зв'язку з навчанням

Право на додаткову оплачувану відпустку гарантовано працівникам, які успішно навчаються без відриву від виробництва, коли вони одержують від навчального закладу довідку-виклик на сесію незалежно від того, навчаються вони за профілем діяльності підприємства чи зовсім за іншою спеціальністю.

Оплачувана навчальна відпустка не надається працівникам з низькою навчальною успішністю (у т.ч. для ліквідації академзаборгованості), для навчання на спеціалізованих курсах.

Тривалість навчальних відпусток встановлюється у розрахунку на навчальний рік, який у різних ВНЗ закінчується в різний час. Навчальну відпустку працівник може взяти незалежно від строку його безперервної роботи в перший рік на підприємстві. Працівники-студенти, які успішно навчаються, мають право на щорічну відпустку повної тривалості в перші шість місяців роботи на підприємстві, якщо вони мають бажання приєднати її до навчальної. Якщо навчальна відпустка збігається зі щорічною, то останню, за згодою сторін, переносять на інший період, або, за бажанням працівника, надають невикористану частину після закінчення навчальної відпустки. Навчальну відпустку не можна накопичувати або ділити, переносити на інший період, а також брати в рахунок наступного року. При визначенні тривалості навчальної відпустки особливістю є те, що її не подовжують на святкові та неробочі дні та оплачують за всі календарні дні.

Підприємство оплачує працівникам, які навчаються у ВНЗ із вечірньою та заочною формами навчання, проїзд до місця знаходження ВНЗ і назад 1 раз на рік на установчі та екзаменаційні сесії — у розмірі 50% вартості проїзду. Оплаті підлягає також проїзд для підготовки та захисту дипломного проекту (роботи) і складання державних іспитів.

Творчі відпустки

Творча відпустка надається працівникам підприємств, установ та організацій незалежно від форм власності за основним місцем роботи для закінчення дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата або доктора наук, для написання підручника, а також монографії, довідника тощо. Творча відпустка для закінчення дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата наук, тривалістю до трьох місяців, та на здобуття наукового ступеня доктора наук — до шести місяців, надається працівнику, який успішно поєднує основну діяльність із науковою роботою. Ця творча відпустка надається на підставі заяви працівника та рекомендації наукової (науково-технічної) ради центрального органу виконавчої влади або вченої ради вищого навчального закладу III–IV рівнів акредитації чи науково-дослідного інституту відповідного профілю про доцільність надання творчої відпустки. Творча відпустка не надається для закінчення дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата і доктора наук особам, які закінчили, відповідно, аспірантуру чи докторантуру, а також здобувачу одного й того ж наукового ступеня повторно. Творча відпустка для написання підручника чи наукової праці тривалістю до трьох місяців надається працівникові, який успішно поєднує основну діяльність із творчою роботою. Ця творча відпустка надається на підставі заяви працівника та довідки видавництва про включення підручника чи наукової праці до плану випуску видань на поточний рік. Якщо підручник чи наукова праця створюється авторським колективом, творча відпустка надається одному з його членів за письмовою заявою, підписаною всіма членами авторського колективу.

Творчі відпустки надаються працівникам поряд з іншими відпустками, передбаченими законодавством, і оформлюються наказом.

Соціальні відпустки

Соціальні відпустки включають відпустку у зв'язку з вагітністю та пологами, відпустку по догляду за дитиною до досягнення нею 3-річного віку та додаткову відпустку працівникам, які мають дітей.

Відпустку у зв'язку з вагітністю та пологами надають на підставі листка непрацездатності. У разі роботи за сумісництвом надається копія листка непрацездатності, завірена підписом керівника і печаткою за основним місцем роботи. Тривалість такої відпустки становить 70 календарних днів до пологів і 56 (у разі народження двох і більше дітей та в разі ускладнення пологів — 70) календарних днів після пологів. Розмір виплати становить 100% середньої заробітної плати незалежно від стажу, обчислюється сумарно і надається особі в повному обсязі незалежно від кількості днів відпустки, фактично використаних до пологів.

Відпустка по догляду за дитиною до досягнення нею 3-річного віку надається одному з батьків дитини, бабі, дідові чи іншим родичам, які фактично доглядають за дитиною за їх бажанням. Для отримання такої відпустки необхідно надати заяву про надання відпустки та призначення допомоги. За час такої відпустки виплачується щомісячна допомога, обчислена як різниця між 50% прожиткового мінімуму на працездатну особу і середньомісячним доходом сім'ї в розрахунку на одну особу за попередні шість місяців.

Додаткова відпустка працівникам, які мають дітей, надається жінці, яка працює і має двох або більше дітей віком до 15 років, або дитину-інваліда, або яка усиновила дитину, одинокій матері, батькові, який виховує дитину без матері (у тому числі й у

разі тривалого перебування матері в лікувальному закладі), а також особі, яка взяла дитину під опіку тривалістю 7 календарних днів без урахування святкових і неробочих днів.

Відпустка без збереження заробітної плати

Відпустка без збереження заробітної плати надається на підставі заяви працівника, де пояснюється причина її надання. На підставі заяви керівник видає наказ про надання відпустки працівникові.

Відпустки без збереження заробітної плати поділяються на два види: відпустки, що надаються в обов'язковому порядку; відпустки, що надаються за домовленістю сторін.

Випадки, коли відпустка без збереження заробітної плати надається в обов'язковому порядку, наведені в табл. 13.6.

Таблиця 13.6

Випадки, коли відпустка без збереження заробітної плати надається обов'язково

№ з/п	Особи, яким надається відпустка без збереження заробітної плати	Тривалість відпустки
1	Мати або батько, який виховує дітей без матері (у тому числі й при тривалому перебуванні її в лікувальному закладі), що має двох і більше дітей віком до 15 років або дитину-інваліда	До 14 календарних днів щорічно
2	Чоловік, дружина якого перебуває в післяпологовій відпустці	До 14 календарних днів
3	Мати або батько дитини, баба, дід чи інші родичі, які фактично доглядають за дитиною, або особа, яка усиновила чи взяла під опіку дитину, а також жінка, яка працює і має двох дітей віком до 15 років або дитину-інваліда чи яка усиновила дитину, одинока матір, батько, який виховує дитину без матері (у тому числі й при тривалому перебуванні її в лікувальному закладі)	Тривалість визначається в медичному висновку, але не більше як до досягнення дитиною 6-річного віку; якщо дитина хвора на цукровий діабет I типу (інсулінозалежний) – не більше як до досягнення дитиною 16-річного віку
4	Ветерани війни, особи, які мають особливі заслуги перед Батьківщиною	До 14 календарних днів щорічно
5	Особи, які мають особливі трудові заслуги перед Батьківщиною	До 21 календарного дня щорічно
6	Пенсіонери за віком та інваліди III групи	До 30 календарних днів щорічно
7	Інваліди I та II груп	До 60 календарних днів щорічно
8	Особи, які одружуються	До 10 календарних днів
9	Працівники у разі смерті рідних по крові або по шлюбу:	
	– чоловіка (дружини), батьків (вітчима, мачухи), дитини, братів, сестер	До 7 календарних днів без урахування часу, необхідного для проїзду до місця поховання і назад
	– інших рідних	До 3 календарних днів без урахування часу, необхідного для проїзду до місця поховання і назад

Продовження табл. 13.6

10	Працівники, що доглядають за хворими рідними по крові або по шлюбу, які, за висновком медичного закладу, потребують стороннього догляду	Тривалість визначається в медичному висновку, але не більше ніж 30 календарних днів
11	Працівники, яким потрібно завершити санаторно-курортне лікування	Тривалість визначається в медичному висновку
12	Працівники, яких допущено до вступних іспитів у вищі навчальні заклади	15 календарних днів без урахування часу, потрібного для проїзду до місцезнаходження навчального закладу і назад
13	Працівники, яких допущено до складання вступних іспитів до аспірантури з відривом або без відриву від виробництва, а також ті, які навчаються без відриву від виробництва в аспірантурі та успішно виконують індивідуальний план підготовки	Час, необхідний для проїзду до місцезнаходження вищого навчального закладу або закладу науки і назад
14	Сумісники	До закінчення відпустки за основним місцем роботи
15	Ветерани праці	До 14 календарних днів щорічно
16	Працівники, які не використали за попереднім місцем роботи щорічної основної і додаткових відпусток повністю або частково і одержали за них грошову компенсацію	До 24 календарних днів у перший рік роботи на даному підприємстві до настання шестимісячного терміну безперервної роботи
17	Працівники, діти яких у віці до 18 років вступають до навчальних закладів, розташованих в іншій місцевості	12 календарних днів без урахування часу, необхідного для проїзду до місцезнаходження навчального закладу і назад
18	Працівники, які навчаються без відриву від виробництва в аспірантурі	Протягом четвертого року навчання надають за їх бажанням один вільний від роботи день на тиждень без збереження заробітної плати

Відпустка без збереження заробітної плати за домовленістю сторін надається за сімейними обставинами та з інших причин працівнику на термін, обумовлений угодою між працівником та власником або уповноваженим ним органом, але не більше ніж 15 календарних днів на рік.

Розрахунок середньої заробітної плати можна представити у вигляді формули

$$\text{Середньоденна заробітна плата} = \frac{\text{Сумарний заробіток за останні 12 місяців перед наданням відпустки або за менший фактично відпрацьований період}}{\text{Відповідна кількість календарних днів року або меншого відпрацьованого періоду (за винятком святкових і неробочих днів)}}. \quad (13.1)$$

Помноживши середньоденний заробіток на кількість календарних днів оплачуваної відпустки, отримують загальну суму відпускних.

У випадках звільнення працівника до закінчення робочого року, за який він уже одержав відпустку повної тривалості, із його заробітної плати необхідно утримати

надмірно виплачену суму відпускних. Утримання із заробітної плати за невідпрацьовані дні відпустки у разі смерті працівника не проводяться.

Приклад 13.5. Працівник йде у відпустку на 24 календарних дні з 6 по 29 серпня 2006 року. Нарахована заробітна плата за останні 12 місяців, що передують місяцю надання відпустки та включається до розрахунку відпускних, становить 7750,00 грн. Оскільки 24 серпня — День незалежності України, працівник перебуватиме у відпустці додатково ще 1 день (30 серпня), тобто фактично тривалість відпустки становитиме 25 календарних днів. Але оплату за дні перебування у відпустці необхідно здійснити за 24 календарних дні.

Розрахунок відпускних:

- 1) середньоденний заробіток = 7750 грн / (365 дн. — 10 дн.) = 21,83 грн;
- 2) сума відпускних становитиме 21,83 грн × 24 к. дн. = 523,92 грн.

Витрати, пов'язані з оплатою щорічних основних і додаткових відпусток, здійснюються за рахунок коштів підприємства, призначених на оплату праці. Фінансування допомоги за вагітністю та пологами, а також за доглядом за дитиною до досягнення нею трирічного віку проводиться за рахунок коштів державного соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Щоб рівномірно розподілити витрати на виплату відпусток протягом звітного періоду, необхідно створювати резерв на виплату відпусток. Щомісячна сума резерву обчислюється за такою формулою:

$$PB = \text{ФОП}_{\text{ф.м}} \times (\text{ОВ}_{\text{р.л}} : \text{ФОП}_{\text{р.л}}) \times \text{КН}, \quad (13.2)$$

де PB — резерв на виплату відпусток;

$\text{ФОП}_{\text{ф.м}}$ — місячний фактичний фонд оплати праці звітного періоду, у тому числі премії, допомога з тимчасової непрацездатності та інші виплати, які враховуються при обчисленні середнього заробітку;

$\text{ОВ}_{\text{р.л}}$ — річна планова сума на оплату відпусток;

$\text{ФОП}_{\text{р.л}}$ — річний плановий фонд оплати праці;

КН — коефіцієнт нарахувань до фондів соціального страхування та Пенсійного фонду.

За рахунок створеної суми забезпечення підприємство відшкодовує тільки ті витрати, для покриття яких воно було створено, тобто для виплати відпускних та компенсації за невикористані відпустки. Згідно П(С)БО 11 «Зобов'язання» залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу і, при необхідності, коригується (збільшується або зменшується).

Грошова компенсація за невикористані щорічні відпустки

У разі звільнення працівника йому виплачується грошова компенсація за всі невикористані ним дні щорічної основної та додаткової відпусток, а також додаткової відпустки працівникам, які мають дітей. Усі інші види відпусток компенсації не підлягають. Якщо працівник переводиться на роботу на інше підприємство, грошова компенсація за невикористані ним дні щорічних відпусток, за його бажанням, перераховується на рахунок підприємства, на яке переведено працівника. За бажанням працівника підприємство може замінити частину щорічної відпустки грошовою компенсацією. При цьому необхідно стежити, щоб тривалість наданої працівникові щорічної та додаткових відпусток не була меншою ніж 24 календарних дні. Працюючим

особам віком до 18 років заміна відпусток грошовою компенсацією не проводиться. У разі смерті працівника грошова компенсація за невикористані ним дні щорічних відпусток, а також додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, виплачується спадкоємцям. Розрахунок середньої заробітної плати для нарахування компенсації за невикористану відпустку відбувається аналогічно до розрахунку середнього заробітку для нарахування відпускних.

Вихідна допомога

Виплата вихідної допомоги пов'язана із звільненням найманих працівників через певні обставини, які наведені на рис. 13.11. Вихідна допомога в окремих випадках визначається в розмірі не менше однієї, двох або трьох середніх заробітних плат.

Належну до виплати суму вихідної допомоги розраховують за такою формулою:

$$CЗ = \frac{ЗП}{P_{\phi}} \cdot \frac{P_z}{2}, \quad (13.3)$$

де $CЗ$ – середньомісячна заробітна плата;

$ЗП$ – заробітна плата за фактично відпрацьовані робітником робочі дні протягом двох місяців, які передують місяцю звільнення (за інший фактично відпрацьований період, який береться до розрахунку);

P_{ϕ} – кількість робочих днів, фактично відпрацьованих протягом останніх двох місяців, які передують місяцю звільнення (за інший фактично відпрацьований період, який береться до розрахунку);

P_z – кількість робочих днів за останні два календарних місяці згідно з графіком роботи підприємства.

Вихідна допомога виплачується працівникові, який звільняється, в день його звільнення.



Рис. 13.11. Розміри вихідної допомоги

Допомога з тимчасової непрацездатності, по вагітності та пологах

Виплата допомоги, пов'язаної з тимчасовою втратою працездатності, вагітністю та пологами — це один з видів матеріального забезпечення, яке повністю або частково компенсує втрату заробітної плати та іншого доходу застрахованому працівникові. Підставою для призначення цієї допомоги є виданий в установленому порядку листок непрацездатності, який після одужання і повернення до виконання своїх обов'язків працівники подають до відділу кадрів, де він підлягає обробленню та перевірці правильності його заповнення. Після цього, за наявності позитивного рішення комісії із соціального страхування підприємства про надання такого виду допомоги, здійснюється її нарахування. Допомога з тимчасової непрацездатності, яка виникла внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, оплачується так:

- перші п'ять днів — за рахунок власних коштів підприємства;
- з шостого дня настання непрацездатності і до дня відновлення працездатності або встановлення інвалідності — за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Правило «п'яти днів» не застосовується, тобто вся допомога виплачується за рахунок коштів соціального страхування, в таких, передбачених діючим законодавством, випадках:

- 1) у випадку догляду за хворою дитиною, якщо дитину необхідно помістити в стаціонар (у цьому випадку оплачуються всі дні перебування дитини в стаціонарі);
- 2) при догляді за хворим членом родини, але не більше ніж три дні, а в особливих випадках — 7 календарних днів.
- 3) у разі захворювання матері чи іншої особи, яка доглядає дитину віком до трьох років чи дитину-інваліда віком до 16 років;
- 4) у зв'язку з карантинном;
- 5) у зв'язку з переведенням застрахованого працівника на легшу, нижчеоплачувану роботу;
- 6) у випадку здійснення протезування за медичними показниками в стаціонарах протезно-ортопедичних установ.

Розмір допомоги з тимчасової втрати працездатності (як для перших п'яти днів, які оплачуються за рахунок коштів підприємства, так і наступних, які оплачуються за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності) визначається залежно від загального страхового стажу працівника і становить:

- 100% середньої заробітної плати застрахованим працівникам, страховий стаж яких понад 8 років;
- 80%, якщо стаж від 5 до 8 років;
- 60%, якщо стаж менше 5 років.

Основні етапи розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності наведені на рис. 13.12.

Приклад 13.6. Згідно з листком непрацездатності, наданим працівником, хвороба тривала з 19 вересня по 26 вересня 2006 року. Заробітна плата за шість місяців, що передують місяцю хвороби, яка включається до розрахунку лікарняних, становить 3670,00 грн. Кількість робочих днів, які припадають на ці шість місяців, — 125. Страховий стаж працівника — 6 років 5 місяців.

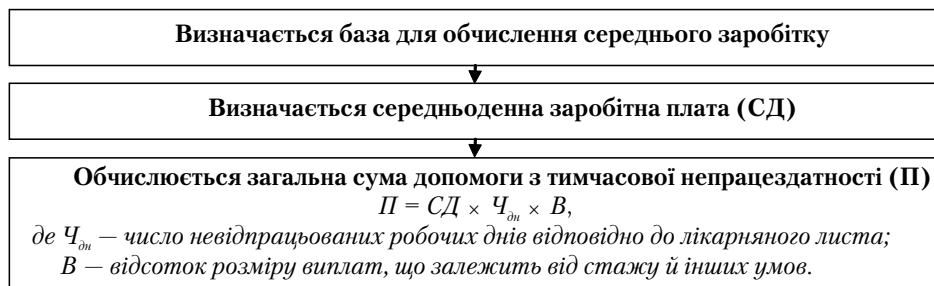


Рис. 13.12. Порядок розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності

Розрахунок допомоги з тимчасової непрацездатності здійснюється за робочі дні, які припадають на період хвороби. Так, на період 19.09.2006–26.09.2006 припадає 2 вихідних дні (23 та 24), тобто оплату тимчасової непрацездатності потрібно здійснити за 6 робочих днів. На перші п'ять днів непрацездатності припадає один вихідний, тобто за рахунок підприємства оплачується 4 робочих дні, останні два робочих дні (25 і 26) оплачуються за рахунок фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності. З урахуванням стажу роботи оплаті підлягає 80% розрахованої суми допомоги.

Розрахунок допомоги з тимчасової непрацездатності:

- 1) середньоденна заробітна плата = 3670,00 грн / 125 дн. = 29,36 грн;
- 2) загальна сума допомоги з тимчасової непрацездатності = 29,36 грн × 6 дн. × 0,8 = 140,93 грн, у т.ч. за рахунок підприємства 29,36 грн × 4 дн. × 0,8 = 93,95 грн та за рахунок Фонду 29,36 грн × 2 × 0,8 = 46,98 грн.

Допомога, пов'язана з періодом відпустки за вагітністю та пологами, виплачується працівникам за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності. Надається така допомога в розмірі 100 % середньої заробітної плати, незалежно від страхового стажу, починаючи з першого дня і за весь період перебування у відпустці за вагітністю та пологами.

Допомога з тимчасової непрацездатності, за вагітністю та пологами виплачується застрахованим працівникам у найближчий після дня призначення допомоги строк, установлений для виплати заробітної плати.

13.6. Характеристика основних видів утримань із заробітної плати

При кожній виплаті заробітної плати загальний розмір всіх утримань не може перевищувати 20%, а в деяких випадках (наприклад, стягнення аліментів) — 50% заробітної плати, що належить до виплати працівникам.

За своїм характером усі утримання, які проводяться із заробітної плати працівників, поділяються на декілька груп: обов'язкові загальнодержавні утримання; інші обов'язкові утримання; утримання за ініціативою підприємства; утримання за власною ініціативою та бажанням працівників.

Обов'язкові загальнодержавні утримання складаються із податку з доходів фізичних осіб, внесків до Пенсійного фонду, внесків до Фонду соціального страхування на випадок безробіття, внесків до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, порядок обчислення та строки сплати яких представлені в табл. 13.7.

Таблиця 13.7

**Законодавчо встановлені обов'язкові види утримань,
які справляються із заробітної плати**

Вид утримання	Як виплачується заробітна плата	База для обчислення утримань	Ставка	Строки сплати
Податок з доходів фізичних осіб	Виплата з готівкової виручки	Нарахована заробітна плата, зменшена на суму внесків до Пенсійного фонду та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, а також на податкову соціальну пільгу, якщо працівник має на неї право	15%	Протягом банківського дня, наступного за днем виплати заробітної плати
	Перерахування на картрахунок працівника			При кожному перерахуванні одночасно з поданням платіжного доручення про перерахування коштів на картрахунки працівників
Внески до Пенсійного фонду	Виплата з готівкової виручки	Сума заробітної плати, інших виплат та винагород, нарахованих працівникам відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору, що включається до складу загального місячного оподаткованого доходу	2% від суми доходу у вигляді заробітної плати, інших винагород, що підлягає обкладанню ПДФО	Не пізніше 20 календарних днів з дня закінчення місяця, за який виплачено заробітну плату (але найчастіше перераховуються протягом банківського дня, наступного за днем виплати заробітної плати)
	Перерахування на картрахунок працівника			При кожному перерахуванні одночасно з поданням платіжного доручення про перерахування коштів на картрахунки працівників
Внески до Фонду соціального страхування на випадок безробіття	Виплата з готівкової виручки	Сума фактично нарахованої основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб	0,6%	Не пізніше наступного дня після виплати заробітної плати з готівкової виручки
	Перерахування на картрахунок працівника			При кожному перерахуванні одночасно з поданням платіжного доручення про перерахування коштів на картрахунки працівників

Продовження табл. 13.7

Внески до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Виплата з готівкової виручки	Сума фактично нарахованої основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб	0,5% (якщо нарахована сума заробітної плати нижча від прожиткового мінімуму на працездатну особу) 1% (якщо нарахована сума заробітної плати вища від прожиткового мінімуму на працездатну особу)	Не пізніше наступного дня після виплати заробітної плати з готівкової виручки
	Перерахування на картрахунок працівника			При кожному перерахуванні одночасно з поданням платіжного доручення про перерахування коштів на картрахунок працівників

При розрахунку податку з доходів фізичних осіб нарахована заробітна плата зменшується на суму внесків до Пенсійного фонду та інших фондів загальнодержавного соціального страхування.

Якщо нарахований місячний дохід працівника у вигляді заробітної плати не перевищує суми, яка дорівнює сумі прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 і округленої до ближчих 10 гривень, то працівник має право на застосування податкової соціальної пільги.

Законом передбачено три рівні податкової соціальної пільги:

- звичайний — встановлюється для будь-якого платника і дорівнює 50%-му розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року;
- підвищений — 150% від звичайного;
- подвійний — 200% від звичайного.

Підвищений рівень податкової соціальної пільги встановлений для працівників, які:

- 1) є самотньою матір'ю або самотнім батьком (опікуном, піклувальником), розраховуючи на кожну дитину у віці до 18 років;
- 2) має дитину-інваліда I або II групи, розраховуючи на кожну дитину у віці до 18 років;
- 3) має трьох або більше дітей у віці до 18 років, розраховуючи на кожну таку дитину;
- 4) є вдівцем або вдовою;
- 5) є особою, віднесеною законом до 1 або 2 категорії осіб, що постраждали в результаті Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їхньою участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;
- 6) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом, військовослужбовцем строкової служби;

- 7) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства;
- 8) є особою, якій присуджена довічна стипендія як громадянинові, що був підданий переслідуванню за правозахисну діяльність, включаючи журналістів.

Подвійна величина податкової соціальної пільги встановлена для працівників, які є:

- 1) Героями України, Героями Радянського Союзу або повними кавалерами ордену Слави чи Трудової Слави;
- 2) учасниками бойових дій під час Другої світової війни або особами, які працювали в той час у тилу й мають відповідні державні відзнаки;
- 3) колишніми в'язнями концтаборів, гетто й інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особами, визнаними репресованими або реабілітованими;
- 4) особами, насильно вивезеними з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, які перебували в стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;
- 5) особами, що перебували на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 по 27 січня 1944 року.

Працівники мають право самостійно обирати місце застосування податкової соціальної пільги. Підставою для отримання такої пільги є надана заява на ім'я керівника підприємства, форма якої затверджена наказом ДПА України «Про затвердження форм заяв та повідомлень з питань отримання (застосування) податкової соціальної пільги, а також порядку інформування платників податку» від 30.09.2003 р. за № 461. Підприємство починає застосовувати податкову пільгу до заробітку працівника з податкового місяця, в якому отримана відповідна заява, і перестає її застосовувати з місяця, в якому працівник надає заяву щодо припинення застосування цієї пільги або у випадку його звільнення.

Особливістю утримання внесків до Пенсійного фонду та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування є те, що вони здійснюються із заробітної плати працівників, яка не перебільшує максимальної суми заробітку, з якої відповідно до законів України справляють страхові внески (дорівнює 10-ти прожитковим мінімумам на працездатну особу). На податок з доходів фізичних осіб це правило не поширюється.

Інші обов'язкові утримання включають утримання за виконавчими листами, постановами судових та адміністративних органів, приписами нотаріальних контор на користь юридичних і фізичних осіб.

До утримань за виконавчими листами найчастіше належать аліменти. Утримання аліментів здійснюється з усіх видів заробітної плати відповідно до Переліку видів заробітку, який належить до обліку при утриманні аліментів, затвердженого постановою КМУ від 26.02.1993 р. за № 146. Цим переліком також встановлені виплати, утримання аліментів із яких не відбувається. Нарахування аліментів проводиться лише після утримання із заробітної плати такого працівника податку з доходів фізичних осіб, внесків до Пенсійного фонду та на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Аліменти призначаються за рішенням суду в частці від доходу батька (матері) дитини та (або) у твердій грошовій сумі.

При визначенні розміру аліментів суд враховує: стан здоров'я та матеріальне становище дитини; стан здоров'я та матеріальне становище платника аліментів; наявність у платника аліментів інших дітей, непрацездатної дружини (чоловіка), батьків, дочки, сина; інші обставини, що мають суттєве значення.

Установлений судом розмір аліментів може бути в подальшому збільшений або зменшений рішенням суду за позовом платника або отримувача аліментів у випадку зміни матеріального або сімейного стану, поліпшення або погіршення здоров'я будь-кого з них. Але за цих усіх обставин розмір аліментів на одну дитину не може бути меншим ніж 30% прожиткового мінімуму, встановленого на дитину відповідного віку. Аліменти також можуть утримуватися на добровільних засадах або виплачуватися за договором між батьками, складеним у письмовій формі та нотаріально завіреним. У цих випадках утримання аліментів здійснюється за письмовою заявою працівника.

До утримань за ініціативою підприємства належать: суми, утримані з працівників за заподіяну матеріальну шкоду, допущений брак, своєчасно не повернуті підзвітні суми, раніше видані безвідсоткові позики тощо. Підставою для їх утримання є письмовий наказ за підписом керівника підприємства.

Утримання за власною ініціативою та бажанням працівників включають профспілкові внески, утримання за оплату комунальних послуг та квартплати. Здійснюються усі ці утримання тільки на підставі письмових заяв працівників на ім'я керівників підприємств.

13.7. Характеристика та порядок визначення відрахувань на соціальні заходи

Згідно з діючим законодавством України передбачено такі види страхових внесків, які підприємство відраховує із трудових доходів працівників:

- внески до Пенсійного фонду;
- внески до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування з тимчасової втрати працездатності;
- внески до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття;
- внески до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань.

Об'єкт для обчислення, ставки та терміни сплати вищевказаних страхових внесків наведені в табл. 13.8.

Усі страхові внески відраховуються з фактичних витрат підприємства на оплату праці найманих працівників в межах 10-ти прожиткових мінімумів на працездатну особу — максимальної величини заробітної плати на кожного працівника, з якої справляються страхові внески. Якщо заробітна плата перевищує цю межу, то із суми перевищення внески не відраховуються.

У бухгалтерському обліку операції з нарахування внесків на загальнообов'язкове соціальне страхування відображаються такими записами:

Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» тощо

Кт 651 «Розрахунки за пенсійним забезпеченням» — здійснені відрахування до Пенсійного фонду;

Таблиця 13.8

Внески до державних фондів соціального страхування

Вид внеску	Як виплачується заробітна плата	Об'єкт для обчислення внесків	Ставка	Строки перерахування
Пенсійні внески	Виплата з готівкової виручки	Сума фактичних витрат на оплату праці працівників, що включають витрати на виплату основної й додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат, що підлягають обкладанню податком на доходи фізичних осіб. Виплата винагород фізичним особам за виконання робіт (послуг) за угодами цивільно-правового характеру, що підлягають обкладанню податком на доходи фізичних осіб. Суми оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, яка здійснюється за рахунок коштів підприємства, та допомога з тимчасової непрацездатності	33,2% (4% для інвалідів)	У той самий день, коли заробітна плата виплачується з виручки
	Перерахування на картрахунок працівника			Під час кожного перерахування одночасно з поданням платіжного доручення про перерахування коштів на картрахунки працівників
	Перерахування на картрахунок працівника			
Внески на випадок безробіття	Виплата з готівкової виручки	Сума фактичних витрат на оплату праці працівників, що включає витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат, що підлягають обкладанню податком на доходи фізичних осіб	1,6%	Не пізніше наступного дня після виплати заробітної плати з готівкової виручки
	Перерахування на картрахунок працівника			При кожному перерахуванні одночасно з поданням платіжного доручення про перерахування коштів на картрахунки працівників

Продовження табл. 13.8

Внески на страхування від непрацездатності	Виплата з готівкової виручки	Сума фактичних витрат на оплату праці працівників, що включає витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат, що підлягають обкладанню податком на доходи фізичних осіб	1,4%	Не пізніше наступного дня після виплати заробітної плати з готівкової виручки
	Перерахування на картрахунок працівника	Сума фактичних витрат на оплату праці працівників, що включає витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат, що підлягають обкладанню податком на доходи фізичних осіб	Залежно від виду економічної діяльності	Під час кожного перерахування одночасно з поданням платіжного доручення про перерахування коштів на картрахунки працівників
Внески на страхування від нещасних випадків	Виплата з готівкової виручки	Сума фактичних витрат на оплату праці працівників, що включає витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат, що підлягають обкладанню податком на доходи фізичних осіб	Залежно від виду економічної діяльності	Не пізніше наступного дня після виплати заробітної плати з готівкової виручки
	Перерахування на картрахунок працівника	Сума фактичних витрат на оплату праці працівників, що включає витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат, що підлягають обкладанню податком на доходи фізичних осіб		При кожному перерахуванні одночасно з поданням платіжного доручення про перерахування коштів на картрахунки працівників

Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» тощо

Кт 652 «Розрахунки за соціальним страхуванням» — здійснені відрахування до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування з тимчасової втрати працездатності;

Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» тощо

Кт 653 «Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття» — здійснені відрахування до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття;

Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Загальновиробничі витрати», 93 «Витрати на збут» тощо

Кт 656 «Розрахунки за страхуванням від нещасних випадків на виробництві» — здійснені відрахування до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань.

13.8. Зведений облік розрахунків з оплати праці

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій та негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 26 «Виплати працівникам», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. за № 601.

Під «роботою, виконаною працівником» розуміється виконання обов'язків працівником згідно з договором з підприємством. Йдеться про трудові (а не цивільно-правові) відносини між працівником і підприємством.

Усі виплати працівникам П(С)БО 26 «Виплати працівникам» поділяє на такі категорії: короткострокові виплати; виплати у випадку звільнення; виплати по закінченню трудової діяльності; виплати інструментами власного капіталу; інші довгострокові виплати.

Для кожної з цих виплат установлені свої правила визнання, оцінки та відображення в обліку.

Для документального оформлення розрахунків з працівниками по оплаті праці затверджено типові форми документів:

- 1) ф. № П-49 «Розрахунково-платіжна відомість»;
- 2) ф. № П-50, 51 «Розрахункова відомість»;
- 3) ф. № П-52 «Розрахунок заробітної плати»;
- 4) ф. № П-53 «Платіжна відомість»;
- 5) ф. № П-54, 54а «Особовий рахунок»;
- 6) ф. № П-55 «Накопичувальна картка виробітку і заробітної плати»;
- 7) ф. № П-56 «Накопичувальна картка обліку заробітної плати».

Застосування названих форм залежить від варіанту обліку розрахунків з оплати праці, що застосовується на підприємстві. Але незалежно від варіанту, що застосовується, для обліку сум авансу, виданого за першу половину місяця, використовується Платіжна відомість типової форми № П-53. Якщо розрахунки проводяться із застосуванням Розрахунково-платіжної відомості (ф. № П-49), яка використовується і при виплаті заробітної плати на невеликих підприємствах, відомість виписується в одному примірнику. На інших підприємствах така відомість оформляється у двох примірниках, причому перший з них є платіжним документом (табл. 13.9).

За наявності великої кількості первинних документів з обліку виробітку для підрахунку відрядної заробітної плати застосовуються Накопичувальні картки обліку виробітку і заробітної плати (ф. № П-55) або Накопичувальні картки обліку заробітної плати (ф. № П-56).

Якщо при нарахуванні заробітної плати застосовується Розрахункова відомість (ф. № П-50), то в цьому випадку виплата заробітної плати проводиться за Платіжною відомістю (ф. № П-53).

При застосуванні для розрахунку спеціальних листів Розрахунку заробітної плати (ф. № П-52), які виписуються за розрахунковий період на кожного працюючого, записи здійснюються у двох примірниках. Зворотний бік другого примірника такої форми може бути використаний для розрахунку сум відпускних. Із цих форм суми, що належать працівникам до видачі, переносяться до Платіжної відомості (ф. № П-53).

Таблиця 13.9

Типова форма № П-49

Загвержена наказом
Мінстату України
від 22 травня 1996 р. № 144

(підприємство, організація)
Ідентифікаційний код
ЄДРПОУ

РОЗРАХУНКОВО-ПЛАТІЖНА ВІДОМІСТЬ № _____
за _____ **200** _р.

Цех, відділ _____
Код за УКУД
В касу для оплати в строк _____
з _____ по _____ **200** _р.
в сумі _____

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	Сума				36																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																				
																															Заробітної плати	Пенсії до виплати	Разом до видачі	Розписка в отриманні																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																					
Номер за порядком		Табельний номер		Категорія персоналу		Професія, посада		Відпрацьовано днів, годин		Доплат та надбавок		Премій		За чергову відпустку		Допомога за тимчасовою непрацездатністю		Усього		Виплачено за I півроку місяця (аванс)		Прибутковий податок		За виконавчими документами		Відраховано до Пенсійного фонду		Профспілковий внесок		Разом		Заборогованість за працівником				Заробітної плати		Пенсії до виплати		Разом до видачі		Розписка в отриманні		Прізвище, ім'я, по батькові																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	54	55	56	57	58	59	60	61	62	63	64	65	66	67	68	69	70	71	72	73	74	75	76	77	78	79	80	81	82	83	84	85	86	87	88	89	90	91	92	93	94	95	96	97	98	99	100	101	102	103	104	105	106	107	108	109	110	111	112	113	114	115	116	117	118	119	120	121	122	123	124	125	126	127	128	129	130	131	132	133	134	135	136	137	138	139	140	141	142	143	144	145	146	147	148	149	150	151	152	153	154	155	156	157	158	159	160	161	162	163	164	165	166	167	168	169	170	171	172	173	174	175	176	177	178	179	180	181	182	183	184	185	186	187	188	189	190	191	192	193	194	195	196	197	198	199	200	201	202	203	204	205	206	207	208	209	210	211	212	213	214	215	216	217	218	219	220	221	222	223	224	225	226	227	228	229	230	231	232	233	234	235	236	237	238	239	240	241	242	243	244	245	246	247	248	249	250	251	252	253	254	255	256	257	258	259	260	261	262	263	264	265	266	267	268	269	270	271	272	273	274	275	276	277	278	279	280	281	282	283	284	285	286	287	288	289	290	291	292	293	294	295	296	297	298	299	300	301	302	303	304	305	306	307	308	309	310	311	312	313	314	315	316	317	318	319	320	321	322	323	324	325	326	327	328	329	330	331	332	333	334	335	336	337	338	339	340	341	342	343	344	345	346	347	348	349	350	351	352	353	354	355	356	357	358	359	360	361	362	363	364	365	366	367	368	369	370	371	372	373	374	375	376	377	378	379	380	381	382	383	384	385	386	387	388	389	390	391	392	393	394	395	396	397	398	399	400	401	402	403	404	405	406	407	408	409	410	411	412	413	414	415	416	417	418	419	420	421	422	423	424	425	426	427	428	429	430	431	432	433	434	435	436	437	438	439	440	441	442	443	444	445	446	447	448	449	450	451	452	453	454	455	456	457	458	459	460	461	462	463	464	465	466	467	468	469	470	471	472	473	474	475	476	477	478	479	480	481	482	483	484	485	486	487	488	489	490	491	492	493	494	495	496	497	498	499	500	501	502	503	504	505	506	507	508	509	510	511	512	513	514	515	516	517	518	519	520	521	522	523	524	525	526	527	528	529	530	531	532	533	534	535	536	537	538	539	540	541	542	543	544	545	546	547	548	549	550	551	552	553	554	555	556	557	558	559	560	561	562	563	564	565	566	567	568	569	570	571	572	573	574	575	576	577	578	579	580	581	582	583	584	585	586	587	588	589	590	591	592	593	594	595	596	597	598	599	600	601	602	603	604	605	606	607	608	609	610	611	612	613	614	615	616	617	618	619	620	621	622	623	624	625	626	627	628	629	630	631	632	633	634	635	636	637	638	639	640	641	642	643	644	645	646	647	648	649	650	651	652	653	654	655	656	657	658	659	660	661	662	663	664	665	666	667	668	669	670	671	672	673	674	675	676	677	678	679	680	681	682	683	684	685	686	687	688	689	690	691	692	693	694	695	696	697	698	699	700	701	702	703	704	705	706	707	708	709	710	711	712	713	714	715	716	717	718	719	720	721	722	723	724	725	726	727	728	729	730	731	732	733	734	735	736	737	738	739	740	741	742	743	744	745	746	747	748	749	750	751	752	753	754	755	756	757	758	759	760	761	762	763	764	765	766	767	768	769	770	771	772	773	774	775	776	777	778	779	780	781	782	783	784	785	786	787	788	789	790	791	792	793	794	795	796	797	798	799	800	801	802	803	804	805	806	807	808	809	810	811	812	813	814	815	816	817	818	819	820	821	822	823	824	825	826	827	828	829	830	831	832	833	834	835	836	837	838	839	840	841	842	843	844	845	846	847	848	849	850	851	852	853	854	855	856	857	858	859	860	861	862	863	864	865	866	867	868	869	870	871	872	873	874	875	876	877	878	879	880	881	882	883	884	885	886	887	888	889	890	891	892	893	894	895	896	897	898	899	900	901	902	903	904	905	906	907	908	909	910	911	912	913	914	915	916	917	918	919	920	921	922	923	924	925	926	927	928	929	930	931	932	933	934	935	936	937	938	939	940	941	942	943	944	945	946	947	948	949	950	951	952	953	954	955	956	957	958	959	960	961	962	963	964	965	966	967	968	969	970	971	972	973	974	975	976	977	978	979	980	981	982	983	984	985	986	987	988	989	990	991	992	993	994	995	996	997	998	999	1000

Начальник цеху (відділу)
Бухгалтер

Крім перелічених форм, для отримання інформації про заробітну плату працівника за минулий період рекомендується вести Особовий рахунок, у якому, крім загальних відомостей про працівника, щомісяця відображаються суми нарахованої заробітної плати за видами. Для Особових рахунків, а якщо їх немає — для Розрахункових (Розрахунково-платіжних) відомостей, у тому числі оформлених на машинних носіях, встановлено термін зберігання 75 років «мінус» вік працівника на момент здійснення записів у розрахункових документах з оплати праці. Для узагальнення інформації про розрахунки з персоналом з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомоги тощо), а також про неoderжану персоналом у встановлений термін суму заборгованості з оплати праці (розрахунки з депонентами) використовується рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці».

За кредитом рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці» відображається нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога з тимчасової непрацездатності, інші нарахування, за дебетом — виплата заробітної плати, премій, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаної продукції у рахунок заробітної плати та інші утримання із сум оплати праці персоналу.

Рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» має такі субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

На субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються виплати, які включаються до фонду оплати праці.

Нараховані, але не одержані персоналом у встановлений строк суми з оплати праці відображаються за дебетом субрахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» або субрахунка 663 «Розрахунки за іншими виплатами» та кредитом субрахунка 662 «Розрахунки з депонентами».

На субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності.

Облік розрахунків за внесками на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття, на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та за іншими розрахунками за страхуванням ведеться на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням».

За кредитом рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням» відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, за дебетом — погашення заборгованості та витрачання коштів страхування.

Рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» має такі субрахунки:

651 «За пенсійним забезпеченням»;

652 «За соціальним страхуванням»;

653 «За страхуванням на випадок безробіття»;

654 «За індивідуальним страхуванням»;

655 «За страхуванням майна».

На субрахунку 651 «За пенсійним забезпеченням» ведеться облік розрахунків з Пенсійним фондом України за внесками на обов'язкове державне пенсійне страхування.

На субрахунку 652 «За соціальним страхуванням» ведеться облік розрахунків з Фондом соціального страхування України за внесками на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням.

На субрахунку 653 «За страхуванням на випадок безробіття» ведеться облік розрахунків з Фондом соціального страхування України за внесками на загальнообов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття.

На субрахунку 654 «За індивідуальним страхуванням» ведеться облік розрахунків з Фондом соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійних захворювань України.

На субрахунку 655 «За страхуванням майна» ведеться облік розрахунків за страхуванням майна підприємства та майна працівників підприємства.

Основні бухгалтерські проведення за розрахунками з оплати праці наведені в табл. 13.10.

Таблиця 13.10

Основні бухгалтерські проводки по розрахунках з оплати праці

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
За кредитом рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою»			
1	Нарахована заробітна плата працівникам підприємства, зайнятим на роботах: – пов'язаних з установкою, монтажем, налагоджуванням основних засобів, а також з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях	15 «Капітальні інвестиції»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
	– з усунення браку	24 «Брак у виробництві»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
2	Нараховано заробітну плату (при використанні рахунків класу 9): – робітникам, які безпосередньо зайняті у виробничому процесі	23 «Виробництво»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
	– працівникам, робота яких пов'язана з управлінням, організацією та обслуговуванням процесу виробництва	91 «Загально-виробничі витрати»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
	– персоналу управління та працівникам загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
	– працівникам, пов'язаним зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг	93 «Витрати на збут»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
	– працівникам, які займаються дослідженнями та розробками	941 «Витрати на дослідження і розробки»	661 «Розрахунки за заробітною платою»

Продовження табл. 13.10

	– працівникам, пов'язаним з обслуговуванням житлово-комунального господарства, дитячих дошкільних установ, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого і культурного призначення, що перебувають на балансі підприємства	949 «Інші витрати операційної діяльності»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
	– працівникам, зайнятим на роботах з ліквідації стихійного лиха	99 «Надзвичайні витрати»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
3	Нараховано заробітну плату (при використанні рахунків класу 8): – за окладами і тарифами	811 «Витрати за окладами і тарифами»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
	– премія	812 «Премії і заохочення»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
	– компенсаційні виплати за затримку термінів виплати зарплати	813 «Компенсаційні виплати»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
	– відпускні	814 «Оплата відпусток»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
	– за трудовою угодою	816 «Інші витрати на оплату праці»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
	– працівникам, зайнятим на роботах з ліквідації стихійного лиха	85 «Інші затрати»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
4	Нараховано допомогу з тимчасової непрацездатності за перші п'ять днів непрацездатності: – з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності» – з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами»	949 «Інші витрати операційної діяльності» 815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу»	663 «Розрахунки за іншими виплатами» 663 «Розрахунки за іншими виплатами»
5	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим на роботах, витрати на які належать до витрат майбутніх періодів (освоєння нових виробництв та агрегатів тощо)	39 «Витрати майбутніх періодів»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
6	Нараховано відпускні працівникам підприємства за рахунок раніше створеного забезпечення таких виплат	471 «Забезпечення виплат відпусток»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
7	Нараховано заробітну плату працівникам за рахунок коштів цільового фінансування або цільових надходжень (наприклад, працівникам неприбуткових організацій)	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
8	Повернуто працівником до каси підприємства надмірно (помилково) видану йому суму заробітної плати	301 «Каса в національній валюті»	661 «Розрахунки за заробітною платою»

За дебетом рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою»			
1	Утримано із заробітної плати працівників, винних у виникненні браку у виробництві, суми в рахунок відшкодування витрат на виправлення браку	661 «Розрахунки за заробітною платою»	24 «Брак у виробництві»
2	Утримано суми комунальних платежів за заявами працівників підприємства	661 «Розрахунки за заробітною платою»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
3	Утримано із заробітної плати працівників вартість оплачених підприємством грошових документів (путівки до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку тощо)	661 «Розрахунки за заробітною платою»	331 «Грошові документи в національній валюті»
4	Утримано із заробітної плати не внесено до каси суму залишку невикористаного авансу, виданого на відрядження або на господарські потреби	661 «Розрахунки за заробітною платою»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
5	Утримано із заробітної плати суму в рахунок відшкодування підприємству заподіяного матеріального збитку	661 «Розрахунки за заробітною платою»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»
6	Утримано із заробітної плати обов'язкові загальнодержавні платежі:		
	– податок з доходів фізичних осіб	661 «Розрахунки за заробітною платою»	641 «Розрахунки за податками»
	– внески до Пенсійного фонду	661 «Розрахунки за заробітною платою»	651 «За пенсійним забезпеченням»
	– внески на соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності	661 «Розрахунки за заробітною платою»	652 «За соціальним страхуванням»
	– внески на соціальне страхування на випадок безробіття	661 «Розрахунки за заробітною платою»	653 «За страхуванням на випадок безробіття»
7	Утримано із заробітної плати суму аліментів	661 «Розрахунки за заробітною платою»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
8	Утримано із заробітної плати суму в рахунок часткового погашення раніше виданої безвідсоткової позики	661 «Розрахунки за заробітною платою»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
9	Погашено шляхом утримання із заробітної плати заборгованість працівників підприємства за проживання у квартирах і гуртожитках житлово-комунального господарства підприємства; за відвідування їх дітьми дитячих установ тощо	661 «Розрахунки за заробітною платою»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
10	Відображено реалізацію продукції працівникам підприємства в рахунок заробітної плати або виплату заробітної плати у натуральній формі	661 «Розрахунки за заробітною платою»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»

Продовження табл. 13.10

11	Виплачено працівникам належну їм суму заробітної плати	661 «Розрахунки за заробітною платою»	301 «Каса в національній валюті», 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»
12	Депоновано своєчасно не видану з каси заробітну плату	662 «Розрахунки з депонентами»	661 «Розрахунки за заробітною платою», 663 «Розрахунки за іншими виплатами»
13	Виплачено з каси депоновану заробітну плату	662 «Розрахунки з депонентами»	301 «Каса в національній валюті»
14	Списано депоновану заробітну плату	662 «Розрахунки з депонентами»	717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»

13.9. Порядок виплати заробітної плати

Заробітна плата робітникам підприємств на території України повинна виплачуватися в грошових знаках, які мають законний обіг на території України. Виплата заробітної плати в формі боргових зобов'язань та розписок або будь-якій іншій формі, у тому числі в іноземній валюті, забороняється.

Заробітна плата повинна виплачуватися працівникам регулярно в робочі дні у терміни, встановлені колективним договором, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, який не перевищує 16-ти календарних днів.

У випадку якщо день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим чи неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні.

Заробітна плата працівникам за весь час щорічної відпустки виплачується не пізніше ніж за три дні до початку відпустки.

Найпоширенішими способами виплати заробітної плати є: через касу підприємства; з використанням електронних банківських карток.

Виплата заробітної плати через касу підприємства

Виплата заробітної плати через касу відбувається за рахунок коштів від реалізації продукції (робіт, послуг), коштів, отриманих з поточного рахунка та інших надходжень. Підприємство має право зберігати в касі готівку для виплат, пов'язаних з оплатою праці, понад установлений йому ліміт каси протягом трьох робочих днів з дня настання строків цих виплат у сумі, що зазначена в переданих до каси документах на виплату заробітної плати.

Основним документом, на підставі якого касир видає заробітну плату працівникам є платіжна відомість (типова форма П-53). Платіжна відомість (табл. 13.11) містить такі графи: прізвище, ім'я та по батькові працівника, його табельний номер, належна сума до виплати та підпис отримувача грошових коштів. На титульній сторінці платіжної відомості обов'язково робиться дозвільний напис про видачу готівки за підписами керівника і головного бухгалтера із зазначенням строків видачі готівки

і суми (гривень — словами, копійок — цифрами). Без наявності вказаних підписів гроші з каси не видаються.

Таблиця 13.11

_____ (підприємство, організація)
Ідентифікаційний код

ЄДРПОУ

_____ цех, відділ
Зміна майстра
начальника

До розрахункової відомості № _____

В касу для оплати в строк
з _____ по _____ 200_ р.
в сумі _____

_____ (_____ грн)

Керівник
Головний бухгалтер
«__» _____ 20__ р.

Типова форма № П-53

Затверджена наказом
Мінстату України
від 22 травня 1996 р. № 144

Код за УКУД

Кореспондуючий рахунок		Код цільового призначення
рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	

ПЛАТІЖНА ВІДОМІСТЬ № _____
за _____ 200_ р.

Кількість аркушів _____

По цій платіжній відомості
виплачено карбованців

_____ (_____ грн)

і депоновано карбованців

_____ (_____ грн)

№ з/п	Табельний номер	Прізвище, ім'я, по батькові	Сума	Підпис в одержанні	Примітки
1	2	3	4	5	6

і т.д.

Виплату здійснив _____

Перевірив бухгалтер _____

На загальну суму виданої заробітної плати, як правило, складається один видатковий касовий ордер, дата і номер якого проставляються на платіжній відомості. Одноразові видачі готівки на оплату праці окремим особам (у разі відпустки, хвороби тощо), а також видача депонованих сум і готівки під звіт на витрати, пов'язані із службовими відрядженнями, проводяться, як правило, за видатковим касовим ордером, виписаним на кожного одержувача.

Видача готівки працівникам за видатковими документами здійснюється за пред'явленням одержувачами паспорта (посвідчення, перепустки). Видачу готівки касир проводить тільки особі, зазначеній у видатковому документі.

Після закінчення встановлених строків виплат, пов'язаних з оплатою праці, касир повинен виконати такі дії:

- у платіжній відомості проти прізвища осіб, яким не здійснено виплату, зробити напис: «Депоновано»;
- скласти реєстр депонованих сум;
- у кінці відомості зазначити фактично виплачену суму та недоодержану суму виплат, яка підлягає депонуванню, звірити ці суми із загальним підсумком за платіжною відомістю і засвідчити напис своїм підписом. Якщо готівкові кошти видавав не касир, а інша особа, то на відомості додатково робиться напис: «Готівку за відомістю видав (підпис)»;
- здійснити відповідний запис у касовій книзі згідно з виписаним бухгалтерією видатковим касовим ордером на фактично видану суму за відомістю. Бухгалтерія робить перевірку відміток, зроблених касиром у платіжних відомостях, та здійснює підрахунок виданих і депонованих ним сум. Депоновані суми, що підлягають здаванню в банк, оформляються шляхом складання одного загального видаткового касового ордера.

Виплата заробітної плати з використанням електронних банківських карток

Для реалізації зарплатного проекту підприємство повинно укласти відповідний договір з банківською установою. Цей договір регламентує процес розрахунково-касового обслуговування підприємства, який пов'язаний з виплатою заробітної плати працівникам. Договір про реалізацію зарплатного проекту передусім установлює механізм відкриття карткових рахунків працівникам, виготовлення та видачі платіжних карток, документообігу між банком і підприємством, а також порядок повідомлення про звільнення працівників, тарифи на обслуговування та ін. При цьому усі витрати на обслуговування банком зарплатного проекту несе підприємство. Це стосується і банківської комісійної винагороди при отриманні працівниками готівки у банкоматах. Усі інші послуги, які банки надають працівникам, власники карткових рахунків оплачують самостійно.

Крім договору між банком і підприємством, укладається ще один обов'язковий договір про відкриття карткового рахунку між банком і кожним працівником, який отримує заробітну плату за допомогою пластикової картки. У ньому вказується предмет договору, права та обов'язки клієнта (працівника підприємства) та емітента (банку), їх відповідальність, порядок розглядання спорів та інші суттєві умови.

Для того щоб відкрити картковий рахунок, працівникові необхідно подати до банку такі документи: заяву встановленого зразка; документ, який посвідчує особу (паспорт або інший документ, що його замінює); договір про відкриття та обслугову-

вання рахунка між банком та працівником підприємства; картки зі зразками підписів, завірених співробітниками банку; ксерокопію довідки про привласнення ідентифікаційного коду.

Після відкриття карткового рахунка в банку працівники банку надають до бухгалтерії підприємства відомості про тип картки, її номер та інші реквізити. Це потрібно для правильного оформлення розрахунків з виплати заробітної плати.

Платіжна картка — це власність банку. Тому після закінчення терміну договору її обов'язково здають до банку для знищення або продовження терміну дії.

Переваги використання електронних банківських карток під час виплати заробітної плати наведено на рис. 13.13.



Рис. 13.13. Переваги використання електронних банківських карток для учасників зарплатних проектів.

Процедура виплати заробітної плати розпочинається з перерахування за допомогою платіжного доручення грошових коштів на карткові рахунки працівників. Одночасно до банку надаються такі документи: платіжне доручення на перерахування податків, внесків та загальнообов'язкових платежів, пов'язаних з нарахуванням заробітної плати; відомість (реєстр) зарахування заробітної плати на карткові рахунки працівників.

За допомогою *платіжного доручення на перерахування заробітної плати*, її перераховують загальною сумою на транзитний рахунок, який банк відкриває у межах зарплатного проекту. Цей рахунок є балансовим обліковим рахунком банку і спеціально призначений для тимчасового обліку платежів до їхнього перерахування за призначенням.

Платіжні доручення на перерахування податків, внесків та загальнообов'язкових платежів, пов'язаних з нарахуванням заробітної плати, потрапляють до банку одночасно з платіжним дорученням про переказ грошових коштів на транзитний рахунок банку (щоб пізніше перерахувати виплати на карткові рахунки працівників).

Відомість (реєстр) зарахування заробітної плати на карткові рахунки складається за формою, затвердженою спільно з банком. У ній відображаються такі дані: прізвище, ім'я та по батькові працівників, табельні номери, номери їх карткових рахунків, дата виплати, сума до виплати. Ця відомість надається в електронному вигляді на електронному носії та в роздрукованому варіанті на паперовому носії.

Фактичне надходження коштів на карткових рахунках працівника відбувається, як правило, протягом одного-двох банківських днів з дати надання відповідних документів до банку.

13.10. Особливості обліку виплати заробітної плати в натуральній формі

Колективним договором як виняток може бути передбачена часткова виплата заробітної плати у вигляді натуральної оплати (за цінами, не нижчими від собівартості) у тих галузях і за тими професіями, де така виплата, еквівалентна за вартістю оплаті праці в грошовому вираженні, є звичайною та бажаною для працівників, за винятком товарів, перелік яких установлено постановою КМУ від 03.04.1993 р. за № 244, із змінами та доповненнями.

Перелік товарів, не дозволених для виплати заробітної плати у вигляді натуральної оплати

1. Зброя, боєприпаси та інша продукція військового призначення, яку випускають підприємства оборонної промисловості.
2. Продукція, яка має стратегічне значення за переліком, що визначається відповідними нормативними документами.
3. Вибухонебезпечні та отруйні речовини, наркотичні засоби.
4. Товари виробничо-технічного призначення.
5. Нафта й нафтопродукти.
6. Продукція хімічної промисловості, мінеральні добрива.
7. Продукція целюлозно-паперової промисловості.
8. Будівельні матеріали та вироби з них.
9. Лісоматеріали (крім матеріалів, одержаних під час лісозаготівель).
10. Товари медичної, фармацевтичної та мікробіологічної промисловості.
11. Благородні метали та коштовне каміння, вироби з них.
12. Усі види алкогольних напоїв, включаючи спирт і виноматеріали.
13. Непродовольчі товари народного споживання.
14. Продовольчі товари народного споживання промислового перероблення, крім цукру, призначеного для розрахунків із сільськогосподарськими підприємствами і насінневими заводами, та водіями автотранспортних організацій, працівниками залізничного транспорту, які забезпечують перевезення цукрових буряків.

15. Продукція переробки ефіроолійних культур, крім олії рослинної, призначеної для розрахунків з працівниками сільськогосподарських підприємств.
16. Кокони шовкопряда.
17. Махорка, тютюн і тютюнові вироби.
18. Продукція звірівництва, хутро.
19. Вовна (сировина).
20. Шкіра і шкірсировина.
21. Сировина льону, конопель, бавовни для текстильної промисловості.
22. Лікарські рослини, рицина, хміль, мак.
23. Коренеплоди цукрових буряків та продукція їхнього перероблення.
24. Продукція насінництва.
25. Продукція бджільництва, крім меду.
26. Племінне поголів'я тварин.

Виплачувати заробітну плату у вигляді натуральної оплати можна лише в розмірі, що не перевищує 50% нарахованої за місяць заробітної плати, а решта повинна виплачуватись грошовими коштами. На практиці натуральну оплату використовують здебільшого в сільськогосподарських, лісозаготівельних та рибних господарствах. Оподаткування натуральної оплати згідно з діючим законодавством, суттєво відрізняється від оподаткування заробітної плати, що виплачується грошовими коштами.

Податок з доходів фізичних осіб

При нарахуванні доходів у будь-яких негрошових формах об'єкт оподаткування податком з доходів фізичних осіб визначається як вартість такого нарахування, помножена на коефіцієнт, який розраховується за такою формулою:

$$K = 100 : (100 - C_n), \quad (13.4)$$

де K – коефіцієнт;

C_n – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент такого нарахування (у 2006 р. – 13 %, у 2007 р. – 15%, з 2008 р. – 15%).

Вартість нарахування визначається виходячи із звичайної ціни, збільшеної на суму:

- податку на додану вартість, якщо особа, яка здійснює таке нарахування, є платником податку на додану вартість;
- акцизного збору, якщо надається підакцизний товар.

Страхові внески

Базою для нарахування внесків до Пенсійного фонду України і до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування є сума, з якої утримується податок з доходів фізичних осіб за вищенаведеним правилом.

13.11. Порядок визначення компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати

При розрахунку компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати слід користуватися такими нормативно-правовими актами:

- Законом України «Про компенсацію громадянам втрати частини доходів у зв'язку з порушенням строків їх виплати» від 19.10.2000 р. за № 2050-III, із змінами та доповненнями;
- Положенням про порядок компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 20 грудня 1997 р. за № 1427.

Усі підприємства, установи та організації незалежно від форм власності та господарювання повинні здійснювати компенсацію громадянам втрати частини доходів у випадку порушення встановлених строків їх виплати, у тому числі з вини власника або уповноваженого ним органу (особи).

Під доходами для цілей визначення компенсації розуміть грошові доходи громадян, які вони одержують на території України і які не мають разового характеру, а саме: пенсії, соціальні виплати, стипендії, заробітна плата (грошове забезпечення) та ін.

Компенсацію виплачують за рахунок:

- власних коштів — підприємства, установи та організації, які не фінансуються і не дотуються з бюджету, а також об'єднання громадян;
- коштів відповідного бюджету — підприємства, установи та організації, що фінансуються чи дотуються з бюджету;
- коштів Пенсійного фонду України, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, інших цільових соціальних фондів, а також коштів, що спрямовуються на їхню виплату з бюджету.

Компенсація працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням строків її виплати проводиться у разі затримки на один і більше календарних місяців виплати заробітної плати, нарахованої працівникові за період роботи, починаючи з 1 січня 1998 року, якщо індекс цін на споживчі товари і тарифів на послуги за цей період зріс більш як на один відсоток.

Сума компенсації обчислюється шляхом множення суми нарахованої, але не виплаченої працівникові заробітної плати за відповідний місяць (після утримання податків і платежів) на коефіцієнт приросту споживчих цін. Коефіцієнт приросту споживчих цін визначається як різниця між часткою від ділення індексу споживчих цін в останній місяць перед виплатою суми заборгованості на індекс споживчих цін у тому місяці, за який виплачується заробітна плата, та коефіцієнтом 1.

Коефіцієнт приросту споживчих цін розраховується з трьома знаками після коми. Індеси споживчих цін для розрахунку коефіцієнта приросту споживчих цін щомісячно публікуються Держкомстатом наростаючим підсумком з початку того року, в якому виникла заборгованість із виплати заробітної плати, що підлягає компенсації. Якщо виплата заборгованості із заробітної плати проводиться до опублікування Держкомстатом індексу споживчих цін за останній місяць перед виплатою суми заборгованості, під час розрахунку суми компенсації на період до опублікування зазначеного індексу споживчих цін за згодою працівника для розрахунків застосовується індекс споживчих цін за попередній місяць. У разі затримки виплати заробітної плати за кілька місяців сума компенсації визначається за кожний місяць окремо і підсумовується. Виплата працівникові суми компенсації проводиться в тому самому

місяці, в якому здійснюється виплата заборгованості із заробітної плати за відповідний місяць. Своєчасно не отримана заробітна плата з вини працівника компенсації не підлягає.

Оскільки компенсація працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати входить до складу додаткової заробітної плати, то порядок відображення суми компенсації на рахунках бухгалтерського обліку та оподаткування відповідають загальним правилам.

13.12. Порядок проведення індексації грошових доходів працівників

Індексація грошових доходів населення — встановлений законами та іншими нормативно-правовими актами України механізм підвищення грошових доходів населення, що дає можливість частково або повністю відшкодувати подорожчання споживчих товарів і послуг.

Об'єктами індексації виступають грошові доходи громадян, одержані ними в гривнях на території України і які не мають разового характеру: пенсії; стипендії; оплата праці (грошове забезпечення); суми виплат, що здійснюються відповідно до законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування і мають постійний характер; суми відшкодування шкоди, заподіяної працівникові каліцтвом або іншим ушкодженням здоров'я, а також суми, що виплачуються особам, які мають право на відшкодування шкоди в разі втрати годувальника.

Також індексації підлягають соціальні виплати, які надаються не через систему загальнообов'язкового державного соціального страхування, а через відділи соціального захисту населення.

До об'єктів індексації не належать:

- доходи громадян від здавання в оренду майна, від акцій та інших цінних паперів, ведення селянського (фермерського) і особистого підсобного господарства, підприємницької діяльності, яка є для громадян джерелом грошових доходів від власності;
- оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця, допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю як такі, що враховуються під час обчислення середнього заробітку;
- одноразова матеріальна допомога безробітним, одноразова виплата допомоги по безробіттю для організації безробітним підприємницької діяльності, одноразова допомога у разі стійкої втрати професійної працездатності або смерті потерпілого внаслідок нещасного випадку на виробництві або професійного захворювання;
- допомога у зв'язку з вагітністю та пологами, одноразова допомога у разі народження дитини, допомога на поховання;
- цільова разова матеріальна допомога, одноразова допомога у випадку виходу на пенсію, суми соціальних пільг, компенсації, винагорода за підсумками роботи за рік тощо;
- державна соціальна допомога малозабезпеченим сім'ям, допомога на дітей, які перебувають під опікою.

Індексація грошових доходів населення здійснюється за місцем їх отримання за рахунок відповідних коштів. Доходи індексуються за рахунок тих самих коштів, з яких вони виплачуються. Джерела індексації доходів наведено в табл. 13.12.

Таблиця 13.12

Джерела індексації доходів

Доходи, що підлягають індексації	Джерела коштів для проведення індексації
Суми відшкодування шкоди, заподіяної працівникові каліцтвом або іншим ушкодженням здоров'я, а також суми, що виплачуються особам, які мають право на відшкодування шкоди в разі втрати годувальника	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування від нещасних випадків на виробництві
Допомога із загальнообов'язкового державного соціального страхування	Фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування
Пенсії	Пенсійний фонд
Стипендії	За рахунок джерел, з яких вони сплачуються
Державна соціальна допомога	Державний бюджет
Оплата праці	Підприємства, установи, організації та об'єднання громадян

Індексації підлягають вказані виплати у межах прожиткового мінімуму, встановленого для працездатних осіб, незалежно від їхнього загального розміру. Частина грошових доходів, яка перевищує прожитковий мінімум, встановлений для працездатних осіб, індексації не підлягає.

Деяким категоріям працюючих на підприємстві осіб, які отримують доходи з інших джерел, індексація проводиться в розмірах, зазначених у табл. 13.13.

Таблиця 13.13

Порядок індексації доходів деяких категорій працюючих

Види доходів працюючих осіб	Індексація
Доходи від роботи за сумісництвом на умовах погодинної оплати поза основним місцем роботи	У розмірі, який з урахуванням оплати праці за основним місцем роботи не перевищує прожиткового мінімуму для працездатної особи
Оплата праці студентів та учнів денних відділень навчальних закладів	У розмірі, який з урахуванням стипендії не перевищує прожиткового мінімуму для працездатної особи
Пенсія працюючих пенсіонерів	У розмірі, який з урахуванням оплати праці не перевищує прожиткового мінімуму для працездатної особи
Державна соціальна допомога	Незалежно від розміру інших одержуваних доходів

Підвищення грошових доходів працівників у зв'язку з індексацією здійснюється з першого числа місяця, що настає за місяцем, у якому офіційно опубліковано індекс споживчих цін. Проводити індексацію заробітної плати необхідно щоразу, коли величина індексу споживчих цін перевищує поріг індексації, який на даний момент

встановлений у розмірі 101 відсотка. Індекс споживчих цін обчислюється Держкомстатом і не пізніше 10 числа місяця, що настає за звітним, публікується в офіційних періодичних виданнях. Обчислення індексу споживчих цін для проведення індексації грошових доходів населення проводиться наростаючим підсумком починаючи з березня 2003 р. — місяця опублікування Закону України від 6 лютого 2003 р. № 491-IV «Про внесення змін до Закону України «Про індексацію грошових доходів населення»». При проведенні подальшої індексації грошових доходів найманих працівників обчислення індексу споживчих цін починається за місяцем, у якому індекс споживчих цін перевищив поріг індексації.

Заробітна плата прийнятого робітника, нарахована в місяці прийняття, індексації не підлягає. Місяць прийняття працівника на роботу вважається базовим, а дохід, отриманий у базовому місяці, не індексується. Заробітна плата, нарахована в наступних місяцях, індексується на загальних засадах, тобто обчислення індексу споживчих цін для проведення подальшої індексації починається з місяця, наступного за базовим. У випадку звільнення працівника, який не відпрацював повний робочий місяць, проводити індексацію суми оплати праці такої особи необхідно в межах прожиткового мінімуму за фактично відпрацьований час.

Суму індексації грошових доходів розраховують як результат множення грошового доходу, що підлягає індексації, на величину приросту індексу споживчих цін, поділений на 100%. Але в цьому випадку буде отримана сума проіндексованого доходу (дохід + сума індексації). Якщо ж потрібно визначити саму суму індексації, то для розрахунку береться не величина індексу споживчих цін, а розрахункова відносна величина (приріст інфляції). Розрахунок суми індексації можна представити так:

$$\text{Сума індексації} = \frac{\text{Дохід, який підлягає індексації}}{\text{індексації}} \times \frac{\text{Розрахунковий індекс споживчих цін для проведення індексації}}{\text{індексації}} \quad (13.5)$$

Щоразу, коли відбувається підвищення розмірів мінімальної заробітної плати, мінімальної пенсії, виплат, що здійснюються відповідно до законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної допомоги сім'ям з дітьми, стипендій, а також підвищення заробітної плати на підприємстві без перегляду її мінімального розміру, необхідно проводити обов'язкову індексацію перерахованих доходів. При цьому місяць, у якому відбулося підвищення, вважається базовим при обчисленні індексу споживчих цін для індексації грошових доходів населення. Індексація грошових доходів, отриманих робітниками за цей місяць, не проводиться.

У разі несвоєчасної виплати сум індексації грошових доходів громадян проводиться їхня компенсація відповідно до діючого законодавства. Нараховані суми індексації заробітної плати включаються до складу додаткової заробітної плати, тобто з них утримуються податок з доходів фізичних осіб, внески до Пенсійного фонду, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування з тимчасової втрати працездатності та на випадок безробіття.

13.13. Практичний блок

Контрольні запитання

1. Як саме здійснюється регулювання оплати праці?
2. Які є форми і системи оплати праці?
3. Назвіть складові фонду оплати праці?
4. Якими первинними документами оформлюється облік використання робочого часу?
5. Як нараховується заробітна плата за роботу у вихідні та святкові дні?
6. Як оплачуються відпрацьовані години за роботу в нічний час?
7. Які виплати розраховуються виходячи із середнього заробітку?
8. Як визначається сума відпускних?
9. Яким категоріям працівників виплачується вихідна допомога та в якому розмірі?
10. Яким чином враховується стаж роботи для нарахування суми допомоги з тимчасової втрати працездатності?
11. Що таке соціальні відпустки та як вони оплачуються?
12. Яка мінімальна тривалість щорічної основної відпустки?
13. Назвіть види утримань із заробітної плати.
14. Як визначається податок з доходів фізичних осіб із суми заробітної плати?
15. Назвіть види та відсотки відрахувань на соціальні заходи.
16. Які існують способи виплати заробітної плати?
17. Які існують особливості при виплаті заробітної плати в натуральній формі?
18. Як визначати суму компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати?
19. Назвіть умови проведення індексації грошових доходів громадян.

Тести для самоконтролю

1. Тарифні сітки:

- а) це виражений у грошовій формі абсолютний розмір оплати праці за одиницю робочого часу;
- б) це шкала кваліфікаційних розрядів і кваліфікаційних коефіцієнтів;
- в) установлюються залежно від посад, що займають керівники, фахівці і службовці, їхньої кваліфікації, умов праці тощо;
- г) містять докладні характеристики основних видів робіт із вказівкою вимог, пропонованих до кваліфікації виконавців.

2. До основних умов застосування погодинної форми оплати праці належить:

- а) можливість точного кількісного обліку результатів праці;
- б) відсутність впливу на результати факторів, що не залежать від трудових зусиль працівника;
- в) на підприємстві немає можливості збільшення обсягів випуску;
- г) існує реальна можливість працівника своїми зусиллями збільшити результат роботи.

3. При акордній системі оплати праці:

- а) заробіток визначається виходячи із загального обсягу здійснюваних робіт, єдиних норм часу і відповідних погодинних ставок, а також умов терміновості завершення робіт;
- б) крім оплати праці за звичайними розцінками, здійснюється преміювання працівників за перевиконання завдання, поліпшення якості продукції, збільшення обсягу виконаних робіт;
- в) залежно від обсягу виконаних робіт або кількості отриманої продукції понад установлену норму можуть застосовуватися прогресивно зростаючі розцінки;

г) оплата праці здійснюється за звичайними розцінками за кількість виробленої продукції або виконаних робіт у межах установленого завдання.

4. До складу додаткової заробітної плати входять:

- а) оплата праці за договором цивільно-правового характеру;
- б) вихідна допомога;
- в) виробничі премії;
- г) матеріальна допомога.

5. Специфічними ознаками оформлення трудових взаємовідносин у вигляді договору цивільно-правового характеру є:

- а) можливість установлювати випробувальний термін;
- б) трудові та соціальні гарантії для працівника;
- в) режим робочого часу визначає роботодавець у правилах внутрішнього трудового розпорядку;
- г) оплата виконаних робіт у вигляді винагороди.

6. Трудові книжки ведуться на всіх осіб, які працюють на умовах трудового договору:

- а) понад 5 днів;
- б) понад 10 днів;
- в) понад місяць;
- г) понад рік.

7. Табелі обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати за формою П-12 застосовується:

- а) для обліку використання робочого часу всіх категорій працівників;
- б) в умовах автоматизованої системи управління підприємством;
- в) для обліку робочого часу при твердих місячних окладах або ставках;
- г) для відображення відпрацьованих понаднормово годин.

8. Оплата праці в надурочний час:

- а) збільшується на 50%;
- б) здійснюється в подвійному розмірі;
- в) збільшується залежно від загального стажу працівника, але не менше ніж на 20%;
- г) збільшується на 20%.

9. Розрахунок середньоденної заробітної плати для визначення суми відпускних здійснюється виходячи:

- а) з останніх 6-ти місяців, які передують місяцю надання відпустки;
- б) з останніх 2-х місяців, які передують місяцю надання відпустки;
- в) з останніх 12-ти місяців, які передують місяцю надання відпустки;
- г) з окладу, встановленого в наказі про прийняття на роботу.

10. Працівник має страховий стаж 5 років 10 місяців. При обчисленні суми допомоги з тимчасової непрацездатності оплаті підлягає:

- а) 60% розрахованої суми допомоги;
- б) 80% розрахованої суми допомоги;
- в) 100% розрахованої суми допомоги;
- г) 120% розрахованої суми допомоги.

11. Працівникові нараховано заробітну плату за відпрацьований час у сумі 600 грн та надано матеріальну допомогу на оздоровлення – 300 грн (передбачена колективним договором систематична виплата). Податок з доходів фізичних осіб становить (грн).

- а) 112,91;
- б) 52,52;
- в) 90,16;
- г) 78,00.

12. Сума індексації доходів громадян включається до складу:

- а) основної заробітної плати;
- б) додаткової заробітної плати;
- в) інших заохочувальних та компенсаційних виплат;
- г) не включається до фонду оплати праці.

13. Виплачувати заробітну плату у вигляді натуральної оплати можна лише в розмірі, що не перевищує:

- а) 20% нарахованої за місяць заробітної плати;
- б) суми, яка є максимальною межею для справляння страхових внесків;
- в) 50% нарахованої за місяць заробітної плати;
- г) суми прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помножену на 1,4 і округлену до ближчих 10 гривень.

14. Для визначення компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати в розрахунок приймають доходи працівника, які:

- а) мають разовий характер виплати;
- б) будь-які доходи, отримані за відповідний період;
- в) не мають разового характеру виплати;
- г) виплачуються лише в грошовій формі.

Практичні вправи для самостійної роботи

Вправа 1

Нарахуйте заробітну плату, зробіть утримання з неї, проведіть відрахування на соціальні заходи та покажіть усі господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку. У поточному місяці 22 робочих дні. На підприємстві 40-годинний робочий тиждень.

1. Іващук В. Л., директор — оклад 1890 грн, відпрацював повний місяць, перебував у відраженні 5 робочих днів. Заробітна плата за два попередніх місяці — 3670 грн, кількість робочих днів — 43.
2. Дмитренко Р. С., бухгалтер — оклад 1560 грн, перебувала на лікарняному 7 робочих днів. Заробітна плата за шість попередніх місяців — 10 180 грн, кількість робочих днів — 124.
3. Петренко Г. Д., слюсар — тарифна ставка 3,40 грн/год., відпрацював повний місяць. Сплачує аліменти на одну неповнолітню дитину в розмірі мінімальної законодавчо встановленої суми.

Вправа 2

Нарахуйте заробітну плату, здійсніть утримання з неї, проведіть відрахування на соціальні заходи та покажіть усі господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку. У поточному місяці 20 робочих днів. На підприємстві 40-годинний робочий тиждень.

1. Коваль Т. Г., директор — оклад 1390 грн, відпрацював 18 днів, 4 робочих дні перебував у відпустці (відпустка 24 календарних дні, на поточний місяць припадає 6 календарних днів). Заробітна плата за дванадцять попередніх місяців — 15 970 грн. Інвалід I групи.
2. Коробова Т. І., бухгалтер — оклад 1060 грн, перебувала на лікарняному 6 робочих днів. Заробітна плата за шість попередніх місяців 7180 грн, кількість робочих днів — 124.
3. Петрова Л. М., прибиральниця — оклад 780 грн, відпрацювала повний місяць. Є самотньою матір'ю, має 2-х неповнолітніх дітей.

Вправа 3

Нарахуйте заробітну плату, здійсніть утримання з неї, проведіть відрахування на соціальні заходи та покажіть усі господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку. У поточному місяці 22 робочих дні. На підприємстві 40-годинний робочий тиждень.

1. Прокопчук Л. Б., директор — оклад 2300 грн, відпрацював повний місяць, у тому числі перебував у відрядженні 8 робочих днів. Заробітна плата за два попередніх місяці — 4480 грн, кількість робочих днів — 43.
2. Романова С. М., бухгалтер — оклад 1770 грн, перебувала на лікарняному 9 робочих днів. Заробітна плата за шість попередніх місяців 10 580 грн, кількість робочих днів — 124.
3. Павлова Т. Р., робітниця — тарифна ставка 5,40 грн/год., відпрацювала 16 днів, 6 робочих днів перебувала у відпустці (відпустка 24 календарних дні, на поточний місяць припадає 8 календарних днів). Зарплата за дванадцять попередніх місяців — 11 270 грн. Пенсіонерка.

Вправа 4

На підставі наведених даних нарахуйте заробітну плату працівникам за звітний місяць, здійсніть необхідні утримання із заробітної плати. Розрахуйте загальну суму відрахувань на соціальні заходи. Скласти розрахунково-платіжну відомість та заповніть журнал реєстрації господарських операцій.

Організаційні питання:

1. На підприємстві 40-годинний робочий тиждень.
2. Підприємство має два виробничих підрозділи: цех № 1 та цех № 2.
3. Робітникам цеху № 1 нарахування заробітної плати здійснюється за погодинною системою.
4. Робітникам цеху № 2 нарахування заробітної плати здійснюється за відрядно-преміальною системою. Місячна норма виготовлення продукції — 105 штук, розцінка залежить від встановленого розряду. Премія нараховується у розмірі 10% за виконання норми та 0,8% за кожний відсоток перевиконання норми від оплати праці за розцінкою.
5. Наказом по підприємству директору нарахована премія — 10%, головному бухгалтеру та менеджеру зі збуту — 8%.

Таблиця 1

Інформація про працівників підприємства

№ з/п	Працівники підприємства	Додаткові дані
1	Робітники цеху №1: Белкіна Т. І.	6-й розряд, має одну дитину у віці до 18 років та є самотньою матір'ю
	Ковальова В. П.	Працює неповний робочий тиждень (5 годин на день), отримує допомогу по догляду за дитиною до досягнення нею 3-го віку, 5-й розряд, стаж роботи — 6 років 8 місяців
2	Робітники цеху № 2: Карпов О. М.	Має право на чергову відпустку — 24 календарних дні
	Максимова М. Д.	Має 2-х дітей у віці до 15 років, має право на чергову відпустку — 24 календарних дні та на додаткову відпустку (кількість днів визначити самостійно)
	Власенко С. С.	Стаж роботи — 9 років 4 місяці
3	Працівники управлінського персоналу: Біленко С. І.	Оподаткування доходу здійснюється на загальних підставах. Відпрацював повний місяць.
	Сидорчук Н. П.	Стаж роботи — 7 років 3 місяці, є платником аліментів на одну неповнолітню дитину (мінімально встановлений законодавством розмір)
	Давиденко Н. О.	Інвалід II групи

Таблиця 2

Перелік тарифних ставок та відрядних розцінок відповідно до розрядів, грн

Ставки/ розцінки	1-й розряд	2-й розряд	3-й розряд	4-й розряд	5-й розряд	6-й розряд
Погодинна	5,10	5,50	5,70	5,90	5,10	5,30
Відрядна	5,25	5,30	5,40	5,45	5,60	5,70

Таблиця 3

Витяг з нарядів на відрядні роботи по цеху № 2

№ з/п	П.І.Б. робітника	Табел. номер	Розряд	Виробіток, виробів
1	Карпов О. М.	3	4	120
2	Максимова М. Д.	4	2	90
3	Власенко С. С.	5	5	105

Таблиця 4

Витяг з табеля використання робочого часу по цеху № 1 та по цеху № 2

№ з/п	П.І.Б. робітника	Табел. номер	Відпрацьовано днів в основний час	Відпрацьовано надурочно, годин	Відпрацьовано у вихідні дні, днів	Дні хвороби	Дні відпустки
1	Бєлкіна Т. І.	20	?	7	3		
2	Ковальова В. І.	18	?			10(з 10.02)	
3	Карпов О. М.	3	?	5			
4	Максимова М. Д.	4	?				з 23.02
5	Власенко С. С.	5	?			4(з 03.02)	

Таблиця 5

Витяг зі штатного розпису

№ з/п	П.І.Б. працівника	Посада	Кількість посадових одиниць	Посадовий оклад
1	Біленко С. І.	Директор	1	1350,00
2	Сидорчук Н. П.	Гол. бухгалтер	1	1050,00
3	Давиденко Н. О.	Менеджер	1	980,00

Таблиця 6

Витяг з табеля використання робочого часу управлінського персоналу

№ з/п	П.І.Б. працівника	Відпрацьовано днів в основний час	Дні хвороби	Дні перебування працівника у відрядженні	Дні відпустки
1	Біленко С. І.	?	—	—	—
2	Сидорчук Н. П.	?	3(з 03.02)	—	з 23.02
3	Давиденко Н. О.	?	—	5(з 12.02)	—

Таблиця 7

Дані про оплату праці за шість попередніх місяців

№ з/п	Види виплат	Ковальова В. І.	Власенко С. С.	Сидорчук Н. П.
1	Нараховано за основний час	4496,00	4320,00	5300,00
2	Надбавки за проф. майстерність	—	30,00	—
3	Премії за економію ресурсів	30,00	100,00	—
4	Допомога по догляду за дитиною	320,00	—	—
5	Одноразова матеріальна допомога	200,00	120,00	—
6	Відпускні	—	—	220,00
8	Допомога з тимчасової втрати працездатності	120,00 (8 роб. днів)	—	150,00 (5 роб. днів)
9	Дотації на проїзд	—	—	40,00

Таблиця 8

Дані про оплату праці за два та дванадцять попередніх місяців

№ з/п	Види виплат	Максимова М. Д. (за 12 м-ців)	Сидорчук Н. П. (за 12 м-ців)	Давиденко Н. О. (за 2 м-ці)
1	Нараховано за основний час	4340,00	10200,00	1120,00
3	Премії за економію ресурсів	50,00	—	—
4	Виробничі премії	—	210,00	200,00
5	Одноразова матеріальна допомога	140,00	—	—
6	Відпускні	—	220,00	—
8	Допомога з тимчасової втрати працездатності	280,00 (18 роб. днів)	150,00 (5 роб. днів)	—
9	Дотації на проїзд	—	40,00	40,00

РОЗДІЛ 14.

ОБЛІК ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Мета вивчення розділу: сформувати в студентів знання щодо сутності, оцінювання, класифікації доходів і фінансових результатів, методології обліку доходів від реалізації продукції, інших операційних доходів, фінансових доходів, доходів від надзвичайної діяльності, фінансових результатів від звичайної діяльності та від надзвичайних подій, методології обліку процесів формування і використання прибутку.

Після вивчення розділу студенти повинні знати:

- класифікацію доходів та фінансових результатів;
- характеристики об'єктів, що обліковуються на рахунках доходів і фінансових результатів;
- порядок визнання доходів і методологію визначення фінансових результатів;
- кореспонденцію рахунків за операціями визнання доходів і визначення фінансових результатів;

Студенти повинні вміти:

- виконувати кореспонденції рахунків за операціями визнання доходів і визначення фінансових результатів;
- складати первинні документи з обліку доходів і фінансових результатів;
- заповнювати бухгалтерські реєстри і форми фінансової звітності, що містять інформацію про доходи і фінансові результати діяльності;
- обчислювати фінансові результати.

Основні терміни

Валовий дохід — це економічна вигода, яку підприємство одержало (або має одержати).

Відсотки — плата за використання грошових коштів, їхніх еквівалентів або сум, що є заборгованістю підприємства.

Дивіденди — частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Інвестиційна діяльність — це операції придбання і реалізації необоротних активів, а також таких фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Надзвичайна діяльність — це подія або операція, яка чітко відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона буде повторюватися періодично.

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.

Прибуток — це частина виручки, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу й комерційну діяльність підприємства.

Роялті — платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо).

Фінансова діяльність — це діяльність, яка призводить до зміни розміру та складу власного і позичкового капіталу підприємства.

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.

14.1. Економічна сутність доходів і фінансових результатів

Щоб забезпечити життєдіяльність підприємства необхідний кругообіг засобів, окремий етап якого завершується процесом реалізації продукції (робіт, послуг). У процесі реалізації продукції (робіт, послуг) підприємство отримує виручку від реалізації. Виручка від реалізації забезпечує безперервне повторення процесу виробництва. Вона є сумою цін реалізованої продукції (робіт, послуг), яка складається з двох частин: собівартості продукції (робіт, послуг) і вартості, створеної живою працею.

Дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, що отримується від продажу продукції, товарів, робіт, послуг. Джерелом валового доходу є знову створена живою працею у процесі виробництва вартість. Чистий дохід відображає вартість виробленого продукту для суспільства. Він визначається як різниця між вартістю продукту й витратами на його виробництво.

Фінансовими результатами діяльності підприємств є прибутки або збитки. Прибуток — це позитивна різниця між доходами від здійснення певної діяльності і витратами на цю діяльність. Прибуток у сучасних умовах є інструментом досягнення цілі діяльності підприємства — максимізації ринкової вартості підприємства, що виражається в максимізації вартості його акцій. Прибуток є основним критерієм ефективності діяльності. Він є джерелом економічного розвитку окремого господарюючого суб'єкта і держави в цілому, оскільки є джерелом національного доходу. Перевищення витрат від господарської діяльності над доходами від неї призводить до збитків. Збиток — це негативна різниця між доходами від здійснення певної діяльності та витратами на цю діяльність.

Економічна сутність доходу в контексті міжнародних стандартів обліку полягає в збільшенні економічних вигод протягом облікового періоду, яке виражається в збільшенні активів чи зменшенні зобов'язань, що призводить до збільшення капіталу підприємства, за винятком внесків до статутного чи додаткового капіталу власників підприємства.

14.2. Визнання, оцінювання і класифікація доходів та фінансових результатів

Методологічні засади формування інформації про доходи у вітчизняному бухгалтерському обліку визначає П(С)БО 15 «Дохід». В основу формування змісту

стандарту покладено зміст його міжнародного аналога. Проте визначення доходу П(С)БО 15 «Дохід» не дає. Це визначення дає П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати». Відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», доходи — це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (крім зростання власного капіталу за рахунок внесків учасників). П(С)БО 15 «Дохід» містить положення, які зумовлені національними особливостями обліку, зокрема обліку авансів, бартерних операцій тощо. Між національним та міжнародним стандартами існують відмінності в методологічних підходах до класифікації доходів.

П(С)БО 15 «Дохід» не поширюється на операції за договорами оренди, страхову діяльність, операції з реалізації цінних паперів, операції з виконання робіт у сфері будівництва, операції з отримання дивідендів, що облічуються за методом участі в капіталі. Критерії визнання доходу: ймовірність збільшення економічних вигод та можливість його достовірної оцінки.

Принципи обліку доходів: принцип нарахування, принцип відповідності доходів і витрат, принцип єдиного грошового вимірника.

Згідно з П(С)БО 15 «Дохід» не визнаються доходами:

- суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків та обов'язкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів;
- суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими договорами 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 відповідними договорами;
- надходження, які належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів тощо.

Оцінювання доходів здійснюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або такої, яка буде отримана з урахуванням торговельних знижок, що надаються підприємством-продавцем.

За бартерними контрактами оцінювання доходів здійснюється за справедливою вартістю отриманих активів, робіт, послуг або тих, які підлягають отриманню. Така справедлива вартість може бути збільшена або зменшена на суму отриманих чи переданих грошових коштів чи їхніх еквівалентів відповідно.

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», доходи від реалізації продукції (товарів та інших активів) визнаються, якщо:

- підприємство передало покупцеві суттєві ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не бере подальшої участі в управлінні, пов'язаному з володінням, та не здійснює ефективного контролю за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно оцінена;
- доходи, які були або будуть отримані у зв'язку з операцією, можуть бути достовірно визначені;
- існує впевненість, що в результаті операції збільшаться економічні вигоди підприємства, а витрати, що пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений у разі виконання таких умов:

- можливості достовірного оцінювання доходів;
- ймовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
- можливості достовірного оцінювання ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірного оцінювання витрат, що здійснені для надання послуг і необхідні для їхнього завершення.

Оцінювання ступеня завершеності операції з надання послуг виконується:

- вивченням виконаної роботи;
- визначенням частки обсягу послуг, наданих на відповідну дату, в загальному обсягу послуг, які повинні бути надані;
- визначенням частки витрат, які понесло підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній сумі витрат, що очікується.

Сума витрат, здійснених на відповідну дату, включає тільки ті витрати, які відображають об'єм наданих послуг на цю дату.

Якщо змістом послуг є виконання невизначеної кількості дій (операцій) за певний період, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і немає ймовірності відшкодування понесених витрат, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо в подальшому сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Цільове фінансування визнається доходом тих періодів, у яких було здійснено витрати, що пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки немає підтвердження того, що воно буде отримане і підприємство виконає умови по такому цільовому фінансуванню.

Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, у яких були понесені витрати, що пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

Цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), понесених підприємством, і фінансування для надання підтримки підприємству без встановлення умов його витрачання для проведення в майбутньому визначених заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді відсотків, роялті і дивідендів, якщо:

- ймовірне надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;
- дохід може бути достовірно оцінений.

Такий дохід може визнаватися в такому порядку:

- відсотки визнаються в тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування і терміну користування відповідними активами;
- роялті визнаються за принципом нарахування у відповідності з економічним змістом відповідного договору;
- дивіденди визнаються в період прийняття рішення про їх виплату.

У відповідності з П(С)БО 15 «Дохід» в основу класифікації доходів покладено види діяльності від яких такі доходи отримано. Згідно національних стандартів обліку діяльність підприємства класифікується на звичайну і надзвичайну. Звичайною діяльністю є будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують чи виникають в результаті її здійснення. Звичайна діяльність поділяється на операційну і неопераційну (фінансову, інвестиційну).

Операційна діяльність — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Інвестиційна діяльність — це операції з придбання і реалізації необоротних активів, а також фінансових інвестицій, що не є еквівалентами грошових коштів.

Фінансова діяльність — це діяльність, що призводить до зміни розміру та складу власного і позичкового капіталу підприємства.

Надзвичайна подія — подія чи операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, і не очікується, що вона буде повторюватися періодично чи в кожному наступному звітному періоді.

Доходи, що визнані, класифікуються в бухгалтерському обліку таким чином:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи;
- надзвичайні доходи.

Фінансові результати в бухгалтерському обліку класифікуються на :

- фінансові результати операційної діяльності;
- фінансові результати від фінансових операцій;
- фінансові результати від іншої звичайної діяльності;
- фінансові результати від надзвичайних подій.

14.3. Облік доходів від звичайної діяльності

14.3.1. Облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації призначено рахунок 70 «Доходи від реалізації».

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має такі субрахунки:

701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

- 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг»;
- 704 «Вирахування з доходу»;
- 705 «Перестраховання».

За кредитом субрахунків 701 «Дохід від реалізації готової продукції» — 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» відображається збільшення (отримання) доходу, за дебетом — сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших непрямих податків, передбачених чинним законодавством), що підлягають сплаті до бюджету; результат операцій перестраховання (в кореспонденції з рахунком 705 «Перестраховання»); результат зміни резервів незароблених премій (в страхових організаціях) і списання в порядку закриття на рахунок 79 Фінансові результати».

На субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції.

На субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» узагальнюється інформація про реалізацію товарів на підприємствах торгівлі.

На субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» підприємства і організації, які виконують роботи і надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати змін резервів незароблених премій.

Бухгалтерський облік доходів від реалізації ведеться окремо по кожному об'єкту реалізації (готова продукція, товари, роботи, послуги). Для кожного об'єкту відповідно до плану рахунків відкривається відповідний субрахунок. Аналітичний облік може бути організовано за окремими видами продукції, групами товарів, видами робіт (послуг). Для таких потреб підприємства можуть відкривати додаткові субрахунки до рахунка 70 «Доходи від реалізації».

На субрахунку 704 «Вирахування з доходу» за дебетом відображаються суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутої покупцями продукції і товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 705 «Перестраховання» підприємства, що є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування», узагальнюють інформацію про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестраховання. За дебетом субрахунка 705 «Перестраховання» відображаються суми часток страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що належать перестраховальникам за договорами перестраховання, за кредитом — частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що повертаються перестраховальникам при достроковому припиненні договору перестраховання. Щомісячне сальдо рахунка 705 «Перестраховання» списується (закривається) в кореспонденції з субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Первинні документи з обліку доходів від реалізації: договори купівлі-продажу, договори міни, рахунки, рахунки-фактури, накладні, платіжні вимоги, виписки банку, акти виконаних робіт, наданих послуг, довідки бухгалтерії тощо.

Узагальнення інформації за рахунком 70 «Доходи від реалізації» здійснюється в Журналі 6.

Аналітичний облік доходів від реалізації організовується за видами продукції, товарів, робіт, послуг, напрямками реалізації, тобто для забезпечення інформацією служби збуту підприємства, що має керувати цим процесом.

Таблиця 14.1

Кореспонденція рахунків з обліку доходів від реалізації

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображається операція відвантаження готової продукції покупцям	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
2	Відображається операція реалізації товарів в роздрібній торгівлі	30 «Каса»	702 «Дохід від реалізації товарів»
3	Відображається операція реалізації робіт, послуг	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
4	Відображається операція реалізації продукції, товарів, робіт, послуг іншим дебіторам	37 «Розрахунки з іншими дебіторами»	70 «Доходи від реалізації»
5	Визнається дохід від погашення заборгованості з оплати праці у натуральній формі	66 «Розрахунки з оплати праці»	70 «Доходи від реалізації»
6	Належать до доходів поточного періоду суми доходів майбутніх періодів (передплата періодичних видань, доходи від операційної оренди активів тощо)	69 «Доходи майбутніх періодів»	70 «Доходи від реалізації»
7	Відображається списання сум сальдо субрахунка 705 «Перестраховування» на дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	705 «Перестраховування»	70 «Доходи від реалізації»
8	Відображається операція нарахування сум непрямих податків, що враховуються у складі доходів від реалізації	70 «Доходи від реалізації»	64 «Розрахунки за податками і платежами»
9	Відображаються суми, які не є доходом і підлягають виключенню з нього (знижки, що надаються покупцям, повернення товарів, готової продукції тощо)	704 «Вирахування з доходу»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
10	Відображається надходження страхових платежів від страховальника	70 «Доходи від реалізації»	76 «Страхові платежі»
11	Відносяться на фінансові результати доходу від реалізації	791 «Результат операційної діяльності»	70 «Доходи від реалізації»
12	Відображається списання на фінансові результати сум вирахування з доходу	791 «Результат операційної діяльності»	704 «Вирахування з доходу»
13	Відображається надходження страхових платежів від страховальників	30 «Каса»; 31 «Рахунки в банках»	76 «Страхові платежі»
14	Відображається заборгованість страховальників зі сплати страхових платежів	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	76 «Страхові платежі»
15	Відображається операція віднесення сум страхових платежів до складу доходів від реалізації робіт і послуг	76 «Страхові платежі»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»

14.3.2. Облік інших операційних доходів

До складу інших операційних доходів входять усі доходи, що безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), а саме:

- доходи від реалізації іноземної валюти;
- доходи від реалізації інших оборотних активів;
- доходи від операційної оренди активів;
- доходи від операційної курсової різниці;
- пені, штрафи, неустойки, визнані боржниками;
- доходи від відшкодування раніше списаних активів;
- доходи від списання кредиторської заборгованості, яка виникла в ході операційного циклу після закінчення терміну позовної давності;
- доходи від безоплатно одержаних оборотних активів;
- інші доходи від операційної діяльності.

Інші операційні доходи обліковуються на рахунку 71 «Інший операційний дохід». За кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід» відображається збільшення (отримання) доходу, за дебетом — суми непрямих податків і списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 71 «Інший операційний дохід» має такі субрахунки:

- 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»;
- 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;
- 713 «Дохід від операційної оренди активів»;
- 714 «Дохід від операційної курсової різниці»;
- 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»;
- 716 «Відшкодування раніше списаних активів»;
- 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»;
- 718 «Одержані гранти та субсидії»;
- 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

На субрахунку 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти» узагальнюється інформація про доходи від реалізації іноземної валюти в операціях її продажу на Українській Міжбанківській валютній біржі в процесі здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

На субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» узагальнюється інформація про доходи від реалізації інших оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів та ін.).

На субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів» узагальнюється інформація про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (ціллю) створення підприємства.

На субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць за активами і зобов'язаннями підприємства, що пов'язані з його операційною діяльністю.

На субрахунку 715 «Отримані штрафи, пені, неустойки» узагальнюється інформація про штрафи пені, неустойки та інші санкції за порушення умов господарських договорів, які визнані боржниками чи за якими отримані рішення судів, арбітражних судів про їх стягнення, а також про суми відшкодування нанесених збитків.

На субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів.

На субрахунку 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» узагальнюється інформація про доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, по закінченні терміну позовної давності.

На субрахунку 718 «Дохід від безоплатно отриманих активів» узагальнюється інформація про доходи від безоплатно отриманих оборотних активів (крім фінансових інвестицій) і доходи від цільового фінансування, що пов'язане з операційною діяльністю.

На субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунка 71 «Інший операційний дохід», зокрема про доходи від операцій з тарою, доходи від інвентаризацій, доходи від діяльності житлово-комунального господарства, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого і культурного призначення тощо. Підприємства, що є страхувальниками у відповідності з Законом України «Про страхування», на цьому субрахунку узагальнюють інформацію про інші доходи від страхової діяльності, зокрема комісійні винагороди за перестраховання, частки від страхових сум і страхових відшкодувань, що належать до сплати перестраховальниками, суми, що повернуті із централізованих страхових резервних фондів, повернуті суми страхових резервів інших, ніж резерв незароблених премій.

Первинні документи для обліку інших операційних доходів: довідки бухгалтерії, рахунки, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, акти інвентаризації, прибуткові касові ордери тощо.

Таблиця 14.2

Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних доходів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображається дохід від реалізації іноземної валюти	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»
2	Відображаються доходи від реалізації виробничих запасів	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
3	Відображаються доходи від операційної оренди активів	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	713 «Дохід від операційної оренди активів»
4	Відображаються доходи від операційної курсової різниці	30 «Каса» 31 «Поточні рахунки в національній валюті» 37 «Розрахунки з різними дебіторами»	713 «Дохід від операційної оренди активів»
5	Відображаються штрафи, пені, неустойки, що визнані боржниками підприємства або щодо яких одержано позитивні рішення суду	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»
6	Відображається сума відшкодувань раніше списаних активів	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»

Продовження табл. 14.2

7	Відображається списання кредиторської заборгованості, за якою минув термін позовної давності	50 «Довгострокові позики» 51 «Довгострокові векселі видані» 60 «Короткострокові позики» 62 «Короткострокові векселі видані» 63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками» 68 «Розрахунки за іншими операціями»	717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»
8	Відображаються отримані підприємством гранти та субсидії	30 «Каса» 31 «Поточні рахунки в національній валюті» 20 «Виробничі запаси» 21 «Поточні біологічні активи» 28 «Товари» 48 «Цільове фінансування та цільові надходження»	718 «Одержані гранти та субсидії»
9	Відображаються доходи за результатами отриманих надлишків у ході проведення інвентаризацій	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи» 12 «Нематеріальні активи» 20 «Виробничі запаси» 21 «Поточні біологічні активи» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 23 «Незавершене виробництво» 25 «Напівфабрикати» 26 «Готова продукція» 28 «Товари»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
10	Списано інший операційний дохід на фінансові результати	71 «Інший операційний дохід»	791 «Результат основної діяльності»

За видами доходів та іншими напрямками, визначеними підприємством, організовується аналітичний облік інших операційних доходів.

Реєстром синтетичного обліку за рахунком 71 «Інший операційний дохід» є Журнал 6.

14.3.3. Облік фінансових доходів

Доходи від фінансової діяльності:

- доходи від участі в капіталі;
- дивіденди одержані;
- відсотки одержані;
- інші доходи від фінансових операцій.

Доходи від участі в капіталі — це доходи від фінансових інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі.

Метод участі в капіталі — це метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Метод участі в капіталі застосовується для обліку інвестицій в асоційовані і дочірні підприємства, в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства).

Доходи від участі в капіталі обліковуються на рахунок 72 «Доходи від участі в капіталі». Рахунок призначено для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні чи спільні підприємства і облік яких ведеться за методом участі в капіталі. За кредитом відображається збільшення (отримання) доходу, за дебетом — списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 72 «Доходи від участі в капіталі» має такі субрахунки:

- 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;
- 722 «Дохід від спільної діяльності»;
- 723 «Дохід від інвестицій у дочірні підприємства».

На субрахунок 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства» узагальнюється інформація про доходи, що пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок отримання асоційованими підприємствами прибутків.

На субрахунок 722 «Дохід від спільної діяльності» узагальнюється інформація про доходи, що пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок отримання спільними підприємствами прибутків.

На субрахунок 723 «Дохід від інвестицій у дочірні підприємства» узагальнюється інформація про доходи, що пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок отримання дочірніми підприємствами прибутків.

Первинні документи для обліку доходів від участі в капіталі: рахунки, платіжні доручення, довідки бухгалтерії тощо.

За кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством, організовується аналітичний облік доходів від участі в капіталі (табл. 14.3).

Реєстром синтетичного обліку за рахунком 72 «Дохід від участі в капіталі» при журнально-ордерній формі обліку є Журнал 6.

Для узагальнення інформації про доходи, які отримані в процесі фінансової діяльності, використовується рахунок 73 «Інші фінансові доходи». Рахунок призначено для обліку доходів, що виникають в процесі фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не враховуються на рахунок 72 «Доходи від участі в капіталі». За кредитом рахунка відображається визнана сума доходу, за дебетом — списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати».

Кореспонденція рахунків з обліку доходів від участі в капіталі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображаються доходи, одержані за інвестиціями пов'язаним сторонам і визначені за методом участі в капіталі	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства» 722 «Дохід від спільної діяльності» 723 «Дохід від інвестицій у дочірні підприємства»
2	Відображаються нараховані підприємством дивіденди	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
3	Відображаються збитки інвестора за інвестиціями пов'язаним сторонам, що облічуються за методом участі в капіталі	96 «Втрати від участі в капіталі»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
4	Списано доходи від участі в капіталі на фінансові результати	72 «Дохід від участі в капіталі»	792 «Результат фінансових операцій»

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» має такі субрахунки:

731 «Дивіденди одержані»;

732 «Відсотки одержані»;

733 «Інші доходи від фінансових операцій».

На субрахунку 731 «Дивіденди одержані» узагальнюється інформація про дивіденди, що мають бути отримані від інших підприємств, які не є асоційованими, дочірніми і спільними.

На субрахунку 732 «Відсотки одержані» узагальнюється інформація про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 «Дивіденди одержані», зокрема винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи тощо.

На субрахунку 733 «Інші доходи від фінансових операцій» узагальнюється інформація про інші доходи від фінансової діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка 73 «Інші фінансові доходи», зокрема про доходи від амортизації премії за емітованими облігаціями.

Первинні документи для обліку інших фінансових доходів: рахунки, платіжні доручення, довідки бухгалтерії тощо.

За кожним об'єктом отримання відповідних доходів та іншими ознаками, визначеними підприємством, організовується аналітичний облік інших фінансових доходів.

Реєстром синтетичного обліку за рахунком 73 «Інші фінансові доходи» при журнально-ордерній формі обліку є Журнал 6.

Таблиця 14.4

Кореспонденція рахунків з обліку інших фінансових доходів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображаються доходи, що належать до отримання у вигляді дивідендів за корпоративними правами	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	731 «Дивіденди одержані»
2	Відображаються доходи, що належать до отримання у вигляді відсотків за облігаціями	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	732 «Відсотки одержані»
3	Відображаються доходи, що належать до отримання у вигляді відсотків за активи, надані у фінансову оренду	16 «Довгострокова дебіторська заборгованість»	732 «Відсотки одержані»
4	Відображаються доходи за отримані роялті	30 «Каса» 31 «Поточні рахунки в національній валюті»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»
5	Відображаються доходи від наданих у фінансову оренду активів	68 «Розрахунки за іншими операціями»	732 «Відсотки одержані»
6	Списано інші фінансові доходи на фінансові результати	73 «Інші фінансові доходи»	792 «Результат фінансових операцій»

14.3.4. Облік інших доходів

До складу інших доходів входять доходи від:

- реалізації фінансових інвестицій;
- реалізації необоротних активів;
- реалізації майнових комплексів;
- неопераційних курсових різниць;
- безоплатно одержаних необоротних активів;
- іншої звичайної діяльності.

Інші доходи обліковуються на рахунку 74 «Інші доходи». За кредитом рахунка 74 «Інші доходи» відображається збільшення (отримання) доходів, за дебетом — суми непрямих податків і списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати». Рахунок призначено для обліку доходів, що виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною і фінансовою діяльністю підприємства.

- Рахунок 74 «Інші доходи» має такі субрахунки:
- 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»;
 - 742 «Дохід від відновлення корисності активів»;
 - 743 «Дохід від реалізації майнових комплексів»;
 - 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»;
 - 745 «Дохід від безоплатно отриманих активів»;
 - 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

На субрахунок 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» узагальнюється інформація про доходи від реалізації фінансових інвестицій.

На субрахунку 742 «Дохід від відновлення корисності активів» узагальнюється інформація про доходи від реалізації необоротних активів.

На субрахунку 743 «Дохід від реалізації майнових комплексів» узагальнюється інформація про доходи від реалізації майнових комплексів.

На субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 745 «Дохід від безоплатно отриманих активів» узагальнюється інформація про доходи від безоплатно отриманих необоротних активів, фінансових інвестицій і цільового фінансування капітальних інвестицій. Дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій і безоплатно отриманих необоротних активів, що підлягають амортизації, визначається в сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням.

На субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» узагальнюється інформація про інші доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунка 74 «Інші доходи», зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, при закінченні терміну позовної давності, від вартості від'ємного гудвілу, яка визнається доходом, сума дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, що передбачені Положеннями (Стандартами) бухгалтерського обліку.

Первинні документи для обліку інших доходів: рахунки, рахунки-фактури, акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, накладні товарно-транспортні накладні, платіжні доручення, довідки бухгалтерії тощо.

Кореспонденцію рахунків з обліку інших доходів наведено в табл. 14.5.

За кожним об'єктом отримання відповідних доходів та іншими ознаками, визначеними підприємством, організовується аналітичний облік інших доходів.

Реєстром синтетичного обліку по рахунку 74 «Інші доходи» є Журнал 6.

Таблиця 14.5

Кореспонденція рахунків з обліку інших доходів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображаються доходи, одержані від реалізації фінансових інвестицій	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»
2	Відображаються доходи, одержані від реалізації необоротних активів	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	742 «Дохід від відновлення корисності активів»
3	Відображаються доходи, одержані від реалізації майнових комплексів	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	743 «Дохід від реалізації майнових комплексів»
4	Відображаються доходи, одержані від неопераційних курсових різниць	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»

Продовження табл. 14.5

5	Відображаються доходи, одержані від безоплатно отриманих активів	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи» 12 «Нематеріальні активи» 15 «Капітальні інвестиції» 20 «Виробничі запаси» 21 «Поточні біологічні активи» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 28 «Товари»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»
6	Відображаються доходи від збільшення балансової вартості фінансових інвестицій, оцінених на дату балансу за справедливою вартістю	14 «Довгострокові фінансові інвестиції» 35 «Поточні фінансові інвестиції»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
7	Відображаються суми непрямих податків, що були отримані у складі інших доходів	74 «Інші доходи»	64 «Розрахунки за податками і платежами»
8	Списуються інші доходи на фінансові результати від іншої звичайної діяльності	74 «Інші доходи»	793 «Результати іншої звичайної діяльності»

14.3.5. Облік доходів від надзвичайних подій

Надзвичайні події — це такі події, які не повторюються періодично або не очікуються в кожному наступному періоді (стихійні лиха, експропріація власності підприємства за кордоном тощо).

Для відображення доходів, які виникли внаслідок надзвичайних подій, призначено рахунок 75 «Надзвичайні доходи». За кредитом рахунка відображаються суми визнаних відшкодувань, зокрема від страхових компаній, втрат від надзвичайних подій, за дебетом — списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 75 «Надзвичайні доходи» має такі субрахунки:

751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій»;

752 «Інші надзвичайні доходи».

На субрахунку 751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій» відображається сума відшкодування втрат від надзвичайних подій.

На субрахунку 752 «Інші надзвичайні доходи» відображається дохід від інших подій чи операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій.

Кореспонденцію рахунків з обліку доходів від надзвичайних подій в табл. 14.6.

Таблиця 14.6

Кореспонденція рахунків з обліку доходів від надзвичайних подій

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Визнано дохід на суму відшкодування страховою компанією збитків, нанесених стихійним лихом, згідно з повідомленням	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій»
2	Визнано дохід у безготівковій формі у вигляді благодійних внесків підприємству для ліквідації наслідків стихійного лиха	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій»
3	Відносяться на фінансові результати суми доходів, що отримані внаслідок надзвичайних подій	75 «Надзвичайні доходи»	794 «Результат надзвичайних подій»

14.4. Облік фінансових результатів

14.4.1. Облік фінансових результатів звичайної діяльності

Для узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства використовується рахунок 79 «Фінансові результати». Рахунок призначено для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності і надзвичайних подій.

За кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також нарахована сума податку на прибуток, що підлягає перерахунку до бюджету.

Сальдо рахунка в разі його закриття списується на рахунок 44 «Нерозподілений прибуток».

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої звичайної діяльності»;

794 «Результат надзвичайних подій».

На субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг і 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, послуг; адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

На субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунка відображається списання сум у порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом — списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі».

На субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності» визначається прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом відображається списання сум в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом — списання витрат з рахунка 97 «Інші витрати».

На субрахунку 794 «Результат надзвичайних подій» визначається прибуток (збиток) від надзвичайних подій. За кредитом субрахунку відображається списання доходів, отриманих від надзвичайних подій, за дебетом — списання витрат від надзвичайних подій, що враховуються на рахунку 99 «Надзвичайні витрати».

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати використовують тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами», субрахунки рахунка 79 «Фінансові результати» дебетують у кореспонденції з кредитом рахунків 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і з кредитом рахунків класу 8 «Витрати за елементами» в порядку закриття цих рахунків.

Головною складовою фінансових результатів операційної діяльності є фінансові результати від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Фінансові результати від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відображаються у обліку таким чином:

1. *Відображається дохід від реалізації готової продукції:*
 - Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
 - Кт 701 «Доходи від реалізації готової продукції».
2. *Нараховуються податкові зобов'язання за непрямыми податками, що включені до складу доходу (виручки) від реалізації продукції:*
 - Дт 701 «Доходи від реалізації готової продукції»
 - Кт 64 «Розрахунки за податками й платежами».
3. *Відображаються у обліку надані знижки покупцям, повернення продукції:*
 - Дт 704 «Вирахування з доходу»
 - Кт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».
4. *Відносяться чисті доходи від реалізації продукції на фінансові результати:*
 - Дт 701 «Доходи від реалізації готової продукції»
 - Кт 791 «Результат операційної діяльності».
5. *Списується сальдо по субрахунку 704 «Вирахування з доходу» на фінансові результати:*
 - Дт 791 «Результат операційної діяльності»
 - Кт 704 «Вирахування з доходу».
6. *Відображається дохід від реалізації товарів в оптовій торгівлі:*
 - Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
 - Кт 702 «Доходи від реалізації товарів».
7. *Відображається дохід від реалізації товарів в роздрібній торгівлі:*
 - Дт 301 «Каса в національній валюті»
 - Кт 702 «Доходи від реалізації товарів».

8. Відображається дохід від реалізації робіт, послуг:
Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
Кт 703 «Доходи від реалізації робіт і послуг».
9. Нараховуються податкові зобов'язання за непрямыми податками, що включені до складу доходу (виручки) від реалізації товарів:
Дт 702 «Доходи від реалізації готової продукції»
Кт 64 «Розрахунки за податками й платежами».
10. Нараховуються податкові зобов'язання за непрямыми податками, що включені до складу доходу (виручки) від реалізації робіт, послуг:
Дт 703 «Доходи від реалізації готової продукції»
Кт 64 «Розрахунки за податками й платежами».
11. Відносяться чисті доходи від реалізації товарів на фінансові результати:
Дт 702 «Доходи від реалізації товарів»
Кт 791 «Результат операційної діяльності».
12. Відносяться чисті доходи від реалізації робіт і послуг на фінансові результати:
Дт 703 «Доходи від реалізації робіт, послуг»
Кт 791 «Результат операційної діяльності».
13. Відображаються у обліку надані знижки замовникам робіт, послуг:
Дт 704 «Вирахування з доходу»
Кт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».
14. Списується сальдо по субрахунку 704 «Вирахування з доходу» на фінансові результати:
Дт 791 «Результат операційної діяльності»
Кт 704 «Вирахування з доходу»

Фінансові результати від операційної діяльності формуються також за рахунок фінансових результатів від іншої реалізації, зокрема реалізації іноземної валюти, реалізації інших оборотних активів, за рахунок фінансових результатів від операційної оренди активів, від операційної курсової різниці, від отриманих штрафів, пені, неустойок, відшкодування раніше списаних активів тощо. В результаті здійснення цих операцій отримання доходів формуються кредитові обороти за рахунком 71 «Інший операційний дохід», які потім списуються в порядку закриття рахунка на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності».

Щоб визначити валовий прибуток підприємства, необхідно мати інформацію щодо собівартості реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Собівартість реалізації визначається шляхом накопичення інформації на рахунку 90 «Собівартість реалізації». Собівартість реалізації відображається в обліку таким чином:

1. Відображається собівартість реалізації готової продукції:
Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
Кт 26 «Готова продукція».
2. Списується на фінансові результати собівартість реалізованої готової продукції:
Дт 791 «Результат операційної діяльності»
Кт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».
3. Відображається собівартість реалізації товарів:
Дт 902 «Собівартість реалізованих товарів»
Кт 28 «Товари».

4. Списується на фінансові результати собівартість реалізованих товарів:

Дт 791 «Результат операційної діяльності»
Кт 902 «Собівартість реалізованих товарів».

5. Відображається собівартість виконаних робіт, наданих послуг:

Дт 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»
Кт 23 «Виробництво».

6. Списується на фінансові результати собівартість реалізованих робіт, послуг:

Дт 791 «Результат операційної діяльності»
Кт 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Фінансові результати від фінансової діяльності визначаються на субрахунку 792 «Результат фінансових операцій». Для визначення фінансових результатів суми, що заздалегідь зібрані на дебеті рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі» списуються з кредиту вказаних рахунків в дебет субрахунка 792 «Результат фінансових операцій». Кредитовий оборот субрахунка 792 «Результат фінансових операцій» формується за рахунок сум, що накопичені в кредиті рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи». Здійснюються такі бухгалтерські записи:

1. Дт 72 «Дохід від участі в капіталі»
Кт 792 «Результат фінансових операцій»;
2. Дт 73 «Інші фінансові доходи»
Кт 792 «Результат фінансових операцій»;
3. Дт 792 «Результат фінансових операцій».
Кт 95 «Фінансові витрати» ;
4. Дт 792 «Результат фінансових операцій»
Кт 96 «Втрати від участі в капіталі».

Фінансові результати від іншої звичайної діяльності визначаються на субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності». Для визначення фінансових результатів суми, що заздалегідь зібрані на рахунку 97 «Інші витрати» списуються з кредиту вказаного рахунка на дебет субрахунка 793 «Результат іншої звичайної діяльності». Кредитовий оборот субрахунка 793 «Результат іншої звичайної діяльності» формується за рахунок сум, що накопичені на кредиті рахунка 74 «Інші доходи». Здійснюються такі бухгалтерські записи:

1. Дт 74 «Інші доходи»
Кт 793 «Результат іншої звичайної діяльності»;
2. Дт 793 «Результат іншої звичайної діяльності»
Кт 97 «Інші витрати».

Податок на прибуток від операційної, фінансової, іншої звичайної діяльності враховується у складі витрат на рахунку 98 «Податок на прибуток» за допомогою такого запису:

Дт 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»
Кт 641 «Розрахунки за податками і платежами»;

Списання на фінансові результати нарахованого податку на прибуток відображається у обліку так:

Дт 79 «Фінансові результати»
Кт 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності».

Кореспонденцію рахунків з обліку фінансових результатів звичайної діяльності подано в табл. 14.7.

**Кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів
звичайної діяльності**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списується на фінансові результати собівартість реалізованої готової продукції	79 «Фінансові результати»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
2	Списується на фінансові результати собівартість реалізованих товарів	79 «Фінансові результати»	902 «Собівартість реалізованих товарів»
3	Списується на фінансові результати собівартість реалізованих робіт, послуг	79 «Фінансові результати»	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»
4	Списується на фінансові результати собівартість реалізованої готової продукції (робіт, послуг) у разі, якщо підприємство не використовує рахунків класу 9 «Витрати діяльності»	79 «Фінансові результати»	26 «Готова продукція», 23 «Виробництво»
5	Списуються на фінансові результати адміністративні витрати, що мали місце у звітному періоді	79 «Фінансові результати»	92 «Адміністративні витрати»
6	Списуються на фінансові результати витрати на збут, що мали місце у звітному періоді	79 «Фінансові результати»	93 «Витрати на збут»
7	Списуються на фінансові результати інші витрати операційної діяльності, що мали місце у звітному періоді	79 «Фінансові результати»	94 «Інші витрати операційної діяльності»
8	Списуються на фінансові результати фінансові витрати, понесені в звітному періоді	79 «Фінансові результати»	95 «Фінансові витрати»
9	Списуються на фінансові результати витрати від участі в капіталі, понесені в звітному періоді	79 «Фінансові результати»	96 «Витрати від участі в капіталі»
10	Списуються на фінансові результати інші витрати, понесені в звітному періоді	79 «Фінансові результати»	97 «Інші витрати»
11	Списуються на фінансові результати витрати з нарахування податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку, понесені в звітному періоді	79 «Фінансові результати»	98 «Податок на прибуток»
12	Списуються на фінансові результати витрати за елементами, понесені в звітному періоді, у разі якщо підприємство не використовує рахунків класу 9 «Витрати діяльності»	79 «Фінансові результати»	Рахунки класу 8 «Витрати за елементами»
13	Списуються на фінансові результати суми вирахувань з доходів від реалізації	79 «Фінансові результати»	704 «Вирахування з доходу»
14	Відображається в обліку нерозподілений прибуток звітного періоду	79 «Фінансові результати»	441 «Прибуток нерозподілений»
15	Відображаються в обліку непокриті збитки звітного періоду	442 «Непокриті збитки»	79 «Фінансові результати»

Продовження табл. 14.7

16	Списуються на фінансові результати доходи від реалізації, що отримані підприємством у звітному періоді	70 «Доходи від реалізації»	79 «Фінансові результати»
17	Списуються на фінансові результати інші операційні доходи, що отримані підприємством у звітному періоді	71 «Інший операційний дохід»	79 «Фінансові результати»
18	Списуються на фінансові результати доходи від участі в капіталі, що отримані підприємством у звітному періоді	72 «Дохід від участі в капіталі»	79 «Фінансові результати»
19	Списуються на фінансові результати інші фінансові доходи, що отримані підприємством у звітному періоді	73 «Інші фінансові доходи»	79 «Фінансові результати»
20	Списуються на фінансові результати інші доходи, що отримані підприємством у звітному періоді	74 «Інші доходи»	79 «Фінансові результати»

14.4.2. Облік фінансових результатів від надзвичайних подій

Фінансовий результат від надзвичайних подій визначається на рахунку 794 «Результат надзвичайних подій». За кредитом відображається списання доходів від надзвичайних подій, а за дебетом — списання витрат від надзвичайної діяльності. Кореспонденцію рахунків з обліку фінансових результатів надзвичайної діяльності подано в табл. 14.8.

Таблиця 14.8

Кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів надзвичайної діяльності

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списуються на фінансові результати витрати від надзвичайних подій, що понесені в звітному періоді	79 «Фінансові результати»	99 «Надзвичайні витрати»
2	Списуються на фінансові результати доходи від надзвичайних подій, що отримані підприємством у звітному періоді	75 «Надзвичайні доходи»	79 «Фінансові результати»

14.5. Облік використання прибутку

Основним узагальнюючим показником діяльності підприємства є чистий прибуток. У ринкових умовах максимізація чистого прибутку — головне завдання фінансового менеджменту.

Різниця між різними видами доходів і прибутків (кредит рахунка 79 «Фінансові результати») і різними видами витрат (дебет рахунка 79 «Фінансові результати») є

кінцевим фінансовим результатом діяльності підприємства. Таким чином, якщо кредитовий оборот рахунка 79 «Фінансові результати» більший за дебетовий, то на суму різниці обліковується нерозподілений прибуток звітного періоду. У випадку, якщо дебетовий оборот рахунка 79 «Фінансові результати» більший від кредитового обороту, тобто підприємство здійснило більше витрат, ніж отримало доходів, то таке підприємство має непокриті збитки.

Нерозподілений прибуток — це частина чистого прибутку, що отриманий за певний період і підлягає розподілу.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» призначений для обліку нерозподілених прибутків або непокритих збитків. Кредитове сальдо рахунка означає наявність нерозподіленого прибутку, дебетове — непокритих збитків.

Напрями розподілу нерозподіленого прибутку визначаються власниками підприємства або їхніми уповноваженими органами згідно з установчими документами. Нерозподілений прибуток може розподілятися у вигляді дивідендів власникам акцій акціонерних товариств у розмірах, що обумовлені установчими документами та зборами акціонерів. Одним з головних завдань фінансового менеджменту акціонерних товариств є пошук оптимальних шляхів розподілу прибутку. Важливим принципом є забезпечення можливості реінвестування прибутку. Іншими напрямками розподілу прибутку є: поповнення статутного капіталу, створення резервного капіталу, нарахування частини премій за облігаціями тощо. Крім того, прибуток є основним фінансовим джерелом реалізації соціальних програм.

Використання прибутку в поточному періоді відображається за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Первинними документами обліку використання прибутку слугують довідки та розрахунки бухгалтерії.

Аналітичний облік за субрахунком 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» ведеться за напрямками використання. За всіма аналітичними позиціями облік ведеться наростаючим підсумком з початку року.

Кореспонденцію рахунків з обліку нерозподіленого прибутку показано в табл. 14.9.

Таблиця 14.9

Кореспонденція рахунків з обліку нерозподіленого прибутку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображається використання прибутку на збільшення резервного капіталу	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	43 «Резервний капітал»
2	Відображається використання прибутку на збільшення статутного капіталу	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	40 «Статутний капітал»
3	Відображається використання прибутку на збільшення пайового капіталу	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	41 «Пайовий капітал»
4	Відображається списання частини нерозподіленого прибутку, використаного у звітному періоді на виплату дивідендів акціонерам	441 «Прибуток нерозподілений»	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»

Продовження табл. 14.9

5	Відображається нарахування дивідендів акціонерам за результатами звітного періоду	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
6	Відображається операція покриття збитків звітного періоду за рахунок резервного капіталу	43 «Резервний капітал»	442 «Непокриті збитки»
7	Відображається операція покриття збитків звітного періоду за рахунок пайового капіталу	41 «Пайовий капітал»	442 «Непокриті збитки»
8	Відображається операція покриття збитків звітного періоду за рахунок іншого вкладеного капіталу	422 «Інший вкладений капітал»	442 «Непокриті збитки»

14.6. Практичний блок

Контрольні запитання

1. Що таке валовий дохід?
2. Що таке чистий дохід?
3. Дайте визначення прибутку.
4. Яке вітчизняне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку визначає методологічні засади формування облікової інформації про доходи?
5. Охарактеризуйте умови визнання доходів згідно П(С)БО 15 «Дохід»?
6. Які надходження згідно з П(С)БО 15 «Дохід» доходами не визнаються?
7. Як здійснюється оцінювання доходів за бартерними контрактами?
8. Охарактеризуйте умови визнання доходу від надання послуг.
9. Охарактеризуйте умови визнання доходів при цільовому фінансуванні.
10. Дайте визначення операційної діяльності.
11. Дайте визначення звичайної діяльності.
12. Що таке надзвичайні події?
13. Які доходи входять до складу інших операційних доходів?
14. Які субрахунки має рахунок 71 «Інший операційний дохід»?
15. Яка інформація узагальнюється на субрахунках 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти», 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», 713 «Дохід від операційної оренди активів»?
16. Перерахуйте первинні документи для обліку доходів від реалізації.
17. За якими ознаками здійснюється на підприємствах аналітичний облік інших операційних доходів?
18. Як класифікуються доходи від фінансової діяльності?
19. Дайте визначення методу участі в капіталі.
20. Яка інформація узагальнюється на субрахунках 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства», 722 «Дохід від спільної діяльності», 723 «Дохід від інвестицій у дочірні підприємства»?
21. Які субрахунки має рахунок 73 «Інші фінансові доходи»?
22. Які доходи входять до складу інших доходів у бухгалтерському обліку?
23. Яка інформація узагальнюється на субрахунках 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій», 742 «Дохід від відновлення корисності активів», 743 «Дохід від реалізації майнових комплексів», 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»?

24. Назвіть відомі вам види доходів від надзвичайних подій.
25. Охарактеризуйте рахунок 79 «Фінансові результати».
26. Що означає бухгалтерський запис:
Дебет 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»;
Кредит 701 «Доходи від реалізації готової продукції»?
27. Що означає бухгалтерський запис:
Дебет 704 «Вирахування з доходу»;
Кредит 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»?
28. Що означає бухгалтерський запис:
Дебет 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»;
Кредит 702 «Доходи від реалізації товарів»?
29. Як визначається валовий прибуток підприємства?
30. Як визначається фінансовий результат від фінансової діяльності?
31. На якому субрахунку рахунка 79 «Фінансові результати» відображаються фінансові результати іншої звичайної діяльності?
32. Якими бухгалтерським записом відображається у обліку нарахування податку на прибуток?
33. Що таке нерозподілений прибуток?
34. Охарактеризуйте напрями розподілу нерозподіленого прибутку відповідно до чинного законодавства?
35. Що означає бухгалтерський запис:
Дт 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»
Кт 43 «Резервний капітал»?
36. Що означає бухгалтерський запис:
Дт 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»
Кт 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»?
37. Назвіть первинні документи, що використовуються для обліку нерозподіленого прибутку?
38. Як визначається фінансовий результат від надзвичайних подій?
39. Що таке непокріті збитки ?

Тести для самоконтролю

1. Що означає бухгалтерський запис —
Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Кт 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»:
а) відображається дохід від реалізації іноземної валюти;
б) відображається дохід від реалізації інших оборотних активів;
в) відображається дохід від операційної курсової різниці?
2. На субрахунок 716 «Відшкодування раніше списаних активів» узагальнюється інформація про:
а) доходи від списання кредиторської заборгованості;
б) суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних активів;
в) отримані підприємством гранти, асигнування та субсидії.
3. Визначити валовий прибуток (збиток) на основі наведених нижче операцій:
 1. Відображено дохід від реалізації товарів в оптовій торгівлі на суму 970 000 грн, в т.ч. ПДВ.
 2. Відображено списання собівартості реалізованих товарів на суму 540 000 грн.
 3. Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ (суму визначити).
 - а) 268,3 тис. грн;
 - б) 256,4 тис. грн;
 - в) 345,2 тис. грн.

4. Підприємство здійснило такі господарські операції за звітний період:

1. Відвантажено готову продукцію покупцям на суму 420 тис. грн, в т.ч. ПДВ.
2. Собівартість реалізованої продукції становила 260 тис. грн.
3. Покупцями повернуто продукції, що виявилась браком, на суму 36 тис. грн. Собівартість бракованої продукції – 19 тис. грн.
4. Покупець здійснив оплату за відвантажenu в минулому періоді продукцію на суму 560 тис. грн.

Валовий дохід від реалізації продукції в поточному періоді становитиме:

- а) 150 тис. грн;
- б) 90 тис. грн;
- в) 79 тис. грн.

5. Що означає бухгалтерський запис –

Дт 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»

Кт 43 «Резервний капітал»:

- а) відображається використання прибутку на збільшення резервного капіталу;
- б) відображається використання прибутку на збільшення статутного капіталу;
- в) відображається використання прибутку на збільшення додаткового капіталу?

6. На підставі наведених нижче господарських операцій підприємства визначити суму інших операційних доходів:

1. Нараховано доходи від реалізації іноземної валюти у сумі 5,6 тис. грн.
2. Нараховано доходи від операційної оренди активів у сумі 56 тис. грн, в т.ч. ПДВ.
3. Нараховано доходи від операційної курсової різниці у сумі 3,5 тис. грн.
4. Нараховано доходи від спільної діяльності в сумі 79 тис. грн.
5. Нараховано доходи від реалізації необоротних активів у сумі 46,9 тис. грн.
6. Нараховано доходи від безоплатно одержаних активів у сумі 24,9 тис. грн.
7. Нараховано доходи від реалізації фінансових інвестицій у сумі 18,2 тис. грн.

Інший операційний дохід в поточному періоді:

- а) 43,9 тис. грн;
- б) 56,9 тис. грн;
- в) 75,1 тис. грн.

7. Що означає бухгалтерський запис:

Дт 71 «Інший операційний дохід»

Кт 79 «Фінансові результати»:

- а) списуються на фінансові результати інші операційні доходи, що отримані підприємством у звітному періоді;
- б) списуються на фінансові результати інші доходи, що отримані підприємством у звітному періоді;
- в) списуються на фінансові результати надзвичайні доходи, що отримані підприємством у звітному періоді?

8. На основі наведеного в тесті 6 переліку господарських операцій визначте суму інших доходів підприємства:

- а) 42,3 тис. грн;
- б) 44,1 тис. грн;
- в) 90,0 тис. грн.

9. Наведіть кореспонденцію рахунків за такою господарською операцією:

«Відображається у обліку нерозподілений прибуток звітного періоду»

- а) Дт 79 «Фінансові результати»

- Кт 441 «Нерозподілений прибуток»;
 б) Дт 70 «Доходи від реалізації»
 Кт 441 «Нерозподілений прибуток»;
 в) Дт 441 «Нерозподілений прибуток»
 Кт 79 «Фінансові результати».

10. Що означає бухгалтерський запис —

Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»

Кт 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»:

- а) відображається у обліку господарська операція нарахування дивідендів інвестором за інвестиціями, що облічуються за методом участі в капіталі;
 б) відображається у обліку господарська операція нарахування дивідендів інвестором за інвестиціями, що облічуються за справедливою вартістю;
 в) відображається у обліку господарська операція нарахування дивідендів компанією — об'єктом інвестування?

Практичні вправи для самостійної роботи**Вправа 1**

На підставі наведених даних відобразіть на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції і визначте фінансовий результат діяльності підприємства (табл. 1).

Таблиця 1

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Бухгалтерський запис		Доходи, грн	Витрати, грн
			Дебет	Кредит		
1	Відвантажено готову продукцію покупцям: – вартість реалізації за цінами реалізації (в т.ч. ПДВ); – собівартість реалізованої продукції	860 000				
		500 000				
2	Зараховано на поточний рахунок підприємства у національній валюті виручку від реалізації продукції, що була здійснена в попередньому звітному періоді	500 000				
3	Реалізовано основні засоби: – первісна вартість – знос – ціна реалізації (в т.ч. ПДВ)	48 500				
		3500				
		42 000				
4	Реалізовано надлишкові виробничі запаси: – ціна реалізації (в т.ч. ПДВ); – собівартість	40 000				
		24 000				
5	Оголошено дивіденди за довгостроковими фінансовими інвестиціями, якими володіє компанія (фінансові інвестиції облічуються за методом участі в капіталі)	35 000				
6	Нараховано дебіторську заборгованість орендарів за надані в операційну оренду активи (в т.ч. ПДВ)	42 000				

Продовження табл. 1

7	Нараховано штрафні санкції за несвоєчасну сплату до бюджету податку на прибуток	3600				
8	Нараховано банком відсотки за користування короткотерміновим кредитом	12 000				
9	Повернуто готову продукцію від покупців: – собівартість – ціна реалізації (в т.ч. ПДВ)	35 000 72 000				
10	Виявлено збитки минулих років	1500				
11	Нараховано податок на прибуток у бухгалтерському обліку (сума податку на прибуток за даними податкового обліку)	30000				
12	Здійснено відрахування до резервного фонду (5% від суми чистого прибутку)	?				
13	Нараховано дивіденди акціонерам (загальна сума дивідендів становить 40% чистого прибутку)	?				

Вправа 2

На підставі наведених даних визначте суму інших доходів підприємства, класифікуйте доходи:

- дохід від реалізації готової продукції (виручка, в т.ч. ПДВ) – 860 000 грн;
- дохід від реалізації послуг (виручка, в т.ч. ПДВ) – 145 000 грн;
- дохід від реалізації іноземної валюти – 23 000 грн;
- дохід від операційної оренди активів – 14 000 грн;
- штрафи, визнані боржниками – 4000 грн;
- дохід від безоплатно одержаних оборотних активів – 25 000 грн;
- дохід від списання кредиторської заборгованості, за якою минув термін позовної давності, – 17 500 грн;
- дохід від інвестицій у дочірні підприємства – 43 700 грн;
- дохід від реалізації необоротних активів – 63 870 грн;
- дохід від безоплатно одержаних необоротних активів – 34 560 грн;
- дохід від реалізації фінансових інвестицій – 52 340 грн.

Вправа 3

Визначте результат від реалізації товарів на оптовому торговельному підприємстві на підставі наведених даних:

- отримано товар від постачальника на суму 450 000 грн (в т.ч. ПДВ);
- отриманий від постачальника товар реалізовано покупцеві, вартість реалізації за цінами реалізації – 875 000 грн (в т.ч. ПДВ). Покупець частково оплатив за реалізований товар у сумі 400 000 грн і повернув частину товару, що не відповідав вимогам щодо якості на суму 4500 грн;
- від іншого покупця отримано платіж за раніше відвантажений товар – 345 600 грн, в т.ч. ПДВ. Цьому покупцеві надано знижку відповідно до договору за дострокову оплату, розмір знижки 3% від вартості реалізації за ціною реалізації.

Вправа 4

Підприємство «Податковий рай» надає аудиторські послуги. В жовтні 2008 р. підприємство надало аудиторські послуги ТзОВ «Тетра». Вартість реалізації послуг за цінами реалізації, згідно з актом виконаних робіт, становила 38 700 грн, в т.ч. ПДВ (акт виконаних робіт підписано). Також у жовтні 2008 р. підприємство надало аудиторські послуги ВАТ «Дніпрогаз» на суму 78 900 грн (акт виконаних робіт у жовтні не підписано). 03.10.2008 р. підприємство отримало авансовий платіж від ТзОВ «Астра» в сумі 45 670 грн., у т.ч. ПДВ. Визначте суму доходу від реалізації послуг за жовтень 2008 р.

Вправа 5

Підприємство реалізувало обладнання на суму 658 000 грн, у т.ч. ПДВ. Залишкова вартість обладнання — 453 800 грн, сума нарахованого зносу на момент реалізації — 45600 грн. Сума дооцінки обладнання на момент реалізації, що рахується як залишок на субрахунок 423 «Дооцінка активів», становила 32 000 грн. Визначте дохід від реалізації обладнання.

Вправа 6

01.10.2008 р. підприємство «Сіріус» отримало оплату від іноземного покупця за реалізовану готову продукцію в розмірі 300 000 доларів США. 02.10.2008 р. 50% зарахованої валюти перераховано для обов'язкового продажу, другу частину отримано на поточний валютний рахунок. 03.10.2008 р. валюту продано за комерційним валютним курсом 5,6 грн за 1 долар США, грошові кошти отримано на поточний рахунок у національній валюті. Курс НБУ гривні до долара (курси валют умовні):

- 01.10.06 р. — \$ 1 : 5,50 грн;
- 02.10.06 р. — \$ 1 — 5,52 грн;
- 03.10.06 р. — \$ 1 — 5,49 грн;
- 31.10.06 р. — \$ 1 — 5,40 грн.

Визначте фінансовий результат від реалізації іноземної валюти за умови, що комісійна винагорода банку становить 2% від суми операції.

Вправа 7

На підставі наведених у реєстрі (табл. 2) господарських операцій даних за рік ВАТ «Геліос» необхідно:

- оформити журнал реєстрації господарських операцій підприємства за звітний період;
- визначити необхідні суми;
- вказати назви первинних документів у кожному випадку;

Таблиця 2

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн
1	Відображається дохід від реалізації готової продукції, в т.ч. ПДВ	950 000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	?
3	Відображається дохід від реалізації виробничих запасів, у т.ч. ПДВ	14 000
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	?
5	Відображається дохід від відшкодування раніше списаних активів	600
6	Відображається дохід від виявлених у результаті інвентаризації лишків товарів	650
7	Відображається дохід від безоплатно отриманих виробничих запасів	2500
8	Відображається дохід від реалізації іноземної валюти	452
9	Відображається сума визнаного доходу від надання об'єктів основних засобів у операційну оренду, в т.ч. ПДВ	13000

Продовження табл. 2

10	Відображаються податкові зобов'язання відносно доходу від орендних операцій	?
11	Відображається дохід від операційної курсової різниці	523
12	Відображається дохід від операції визнання штрафу постачальником за порушення термінів поставки матеріальних цінностей	1500
13	Відображається дохід від безоплатно отриманого комп'ютера (справедлива вартість комп'ютера – 4600 грн)	?
14	Відображаються доходи від участі в капіталі, одержані за інвестиціями в дочірнє підприємство ВАТ «Північне саяво»	12 000
15	Відображаються доходи, що належать до отримання у вигляді відсотків за фінансовими інвестиціями до погашення. Номінальна вартість облігацій – 15 000 грн, купонна ставка – 9%. Виплата відсотків здійснюється щорічно в кінці року	?
16	Відображаються доходи, що належать до отримання у вигляді відсотків на основні засоби, що надані у фінансову оренду ТозВ «Промінь»	820
17	Відображаються доходи, що одержані від реалізації 100 акцій підприємства «Озон» за ціною 20 грн за одну акцію, собівартість придбання цих акцій – 18 грн за одну акцію. Акції було придбано у поточному році з метою подальшого перепродажу	?
18	Відображаються доходи від реалізації основних засобів ТозВ «Ультрафіолет». Вартість реалізації – 24 000 грн, в т.ч. ПДВ, первісна вартість – 20 000 грн, знос на момент реалізації – 15 500 грн.	?
19	Відображається дохід, одержаний від неопераційних курсових різниць	455
20	Відображаються доходи від безоплатно отриманих комплектів спецодягу для робітників, зайнятих у основному виробництві	12 500
21	Відображаються доходи від дооцінки поточних фінансових інвестицій (акцій ВАТ «Сонячний зайчик»)	632
22	Відображається списання на фінансовий результат доходів від реалізації	?
23	Відображається списання на фінансовий результат інших операційних доходів	?
24	Відображається списання на фінансовий результат доходів від участі в капіталі	?
25	Відображається списання на фінансовий результат інших фінансових доходів	?
26	Відображається списання на фінансовий результат інших доходів	?

Вправа 8

На підставі даних для виконання вправи, що подані у фрагменті оборотно-сальдової відомості ВАТ «Південь», визначте фінансовий результат діяльності підприємства, визначте суму податку на прибуток за даними фінансового обліку (табл. 3).

Таблиця 3

Рахунок	Обороти за період, грн	
	Дебет	Кредит
701 «Дохід від реалізації готової продукції»	1 548 000	1 548 000
702 «Дохід від реалізації товарів»	45 000	45 000

Продовження табл. 3

704 «Вирахування з доходу»	3 000	3 000
711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»	450	450
712 «Дохід від реалізації оборотних активів»	750	750
713 «Дохід від операційної оренди активів»	1200	1200
714 «Дохід від операційної курсової різниці»	240	240
715 «Отримані штрафи, пені, неустойки»	15 700	15 700
716 «Відшкодування раніше списаних активів»	650	650
723 «Дохід від інвестицій у дочірні підприємства»	25 000	2500
731 «Дивіденди отримані»	5000	5000
741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»	450	450
742 «Дохід від реалізації необоротних активів»	750	750
744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»	890	890
901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	900 000	900 000
902 «Собівартість реалізованих товарів»	24 000	24 000
92 «Адміністративні витрати»	65 000	65 000
93 «Витрати на збут»	25 000	25 000
942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»	350	350
943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	460	460
945 «Втрати від операційної курсової різниці»	270	270
947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	420	420
95 «Відсотки за кредит»	750	750
971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	375	375
972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	760	760
974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	990	990
791 «Результат основної діяльності»	?	?
792 «Результат фінансових операцій»	?	?
793 «Результат іншої звичайної діяльності»	?	?
981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»	?	?
441 «Нерозподілені прибутки»	?	?
442 «Непокриті збитки»	?	?

РОЗДІЛ 15.

ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ

Мета вивчення розділу: сформувати в студентів знання щодо сутності, оцінювання, класифікації, методології обліку собівартості реалізованої продукції, операційних витрат, витрат іншої звичайної діяльності, витрат від надзвичайної діяльності, витрат на сплату податку на прибуток.

Після вивчення розділу студенти повинні знати:

- характеристики об'єктів, що обліковуються на рахунках обліку витрат;
- порядок формування собівартості реалізованої продукції;
- номенклатуру статей загальновиробничих витрат;
- номенклатуру статей адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності;
- склад витрат іншої звичайної діяльності, фінансових витрат, інших витрат;
- види надзвичайних витрат;
- кореспонденцію рахунків за операціями формування та списання витрат діяльності;
- порядок складання первинних документів з обліку формування та списання витрат підприємства і окремих його підрозділів.

Студенти повинні вміти:

- складати первинні документи, що підтверджують накопичення та списання витрат;
- характеризувати об'єкти, що обліковуються на рахунках класу 9 «Витрати діяльності», на рахунках класу 8 «Витрати за елементами»;
- розраховувати суми загальновиробничих, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, інших витрат відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати»;
- визначати суми надзвичайних витрат;
- відображати інформацію про витрати у фінансовій звітності.

Основні терміни

Адміністративні витрати — це витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва і управління ним у масштабі всього підприємства.

Витрати — зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Витрати на збут — витрати, безпосередньо пов'язані зі збутом продукції (товарів, робіт, послуг).

Елемент витрат — сукупність економічно однорідних витрат.

Загальновиробничі витрати — це витрати, пов'язані з обслуговуванням основних і допоміжних виробництв (цехів) підприємств і управління ними.

Нормальна потужність — очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом декількох років чи операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Об'єкт витрат — продукція, роботи, послуги чи вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їхнім виробництвом (виконанням) витрат.

Прямі витрати — витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо на конкретний об'єкт витрат економічно доцільним шляхом.

15.1. Економічна сутність та класифікація витрат

В економічній теорії існують різні точки зору щодо сутності витрат, що пояснюється різними підходами в поглядах на природу економічного буття. Базовими підходами до визначення вартості матеріальних благ в економічній теорії є витратний і маржиналістський.

Витратний підхід у теорії вартості реалізовували в своїх працях Д. Рікардо, К. Маркс, Ф. Енгельс та ін. Витратами, за К. Марксом, є сума витрат минулої (уречевленої в засобах виробництва) праці і безпосередньо живої праці, що витрачена на виробництво товару. Це дійсні витрати виробництва ($c + v + m$). На відміну від дійсних витрат виробництва як витрат минулої і безпосередньо живої праці, К. Маркс визначає їхнє друге значення як капіталістичних витрат на виробництво ($c + v$). Третє значення витрат виробництва, за К. Марксом, — це витрати виробництва у значенні ціни виробництва ($c + v + p$). Ціна виробництва — це ціна, яка необхідна для того, щоб в умовах капіталізму товар потрапив на ринок. Таким чином, введена К. Марксом категорія капіталістичних витрат виробництва, що не включає ніяких елементів доданої вартості, і категорія індивідуальних витрат виробництва капіталу, що функціонує ($c + v +$ частина m), характеризують два різні аспекти простого відтворення. Перша з цих категорій характеризує процес простого відтворення на вищому рівні абстракції, а друга — процес простого відтворення в умовах господарської практики на мікрорівні, коли йдеться про взаємовідносини капіталістів.

Маржиналістський підхід у теорії вартості, в основу якого покладено принцип корисності товарів і послуг, розглядали А. Маршалл, В. Паретто та інші економісти. На перше місце в аналізі виробництва А. Маршалл поставив попит, тобто потреби людини. Такий підхід передбачає, що місце та роль витрат розглядається в прикладному аспекті як складовий елемент ціни, що формується під дією сил попиту і пропозиції, тобто під дією сукупності факторів у системі функціонування ринку.

Досі в економічній літературі немає єдиної точки зору щодо правомірності вживання в тих чи інших господарських операціях термінів «затрати» та «витрати». У бухгалтерському обліку поширена диференційована інтерпретація цих понять, і таким чином, досягається достовірне формування фінансового результату. Термін «затрати» вживається, коли йдеться про виробництво, а термін «витрати» застосовують, коли мають на увазі витрати діяльності.

Обґрунтований облік витрат дає змогу керувати діяльністю підприємства, досягти мінімізації витрат і максимізації прибутку. Надзвичайно важливим є впровадження на підприємстві таких методів обліку витрат, завдяки яким можна контролювати рух продукції, збереженість та раціональне використання матеріальних цінностей і майна.

У відповідності з п. 6 П(С)БО 16 «Витрати», витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення чи розподілу між власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються витратами відповідного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Такий підхід відповідає принципам Міжнародних стандартів фінансової звітності та принципу нарахування і відповідності доходів і витрат, що застосовується в національних стандартах обліку і звітності.

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 такими ознаками:

- 1) за економічними елементами;
- 2) за статтями калькуляції;
- 3) за видами діяльності;
- 4) за календарним періодом;
- 5) за доцільністю;
- 6) за способом віднесення на собівартість;
- 7) за єдністю складу;
- 8) за відношенням до обсягів виробництва;
- 9) 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 (відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття, відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасних випадків на виробництві, відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від тимчасової втрати працездатності);
- 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 самі статті калькуляції залежно від галузевих особливостей, особливостей виробничого процесу тощо.

Витрати класифікуються:

за видами діяльності на:

- витрати звичайної діяльності (операційної, фінансової, іншої звичайної);
- витрати надзвичайної діяльності;

за календарним періодом на:

- поточні (пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду);

— одноразові (пов'язані з підготовкою виробництва).

за доцільністю на:

— продуктивні (доцільні для окремого виробництва, виправдані);

— непродуктивні (брак продукції, оплата понадурочних робіт, втрати від простоїв тощо);

за способом віднесення на собівартість 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 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 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 на:

— основні (безпосередньо пов'язані з виробничим процесом виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт);

— накладні (витрати, що пов'язані з управлінням виробництвом).

15.2. Облік собівартості реалізованої продукції

До складу собівартості реалізованої продукції, згідно з П(С)БО 16 «Витрати», входить виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), нерозподілені постійні загальновиробничі витрати і понаднормові виробничі витрати.

Для узагальнення інформації про собівартість реалізації використовується рахунок 90 «Собівартість реалізації». За дебетом рахунка відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торговельних націнок), а за кредитом — списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» має такі субрахунки:

— 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;

— 902 «Собівартість реалізованих товарів»;

— 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;

— 904 «Страхові виплати».

На субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» ведеться облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції.

На субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» відображається собівартість реалізованих товарів, яка визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси».

На субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг.

На субрахунку 904 «Страхові виплати» підприємства, які є страхувальниками відповідно до Закону України «Про страхування», узагальнюють інформацію про страхові суми і страхові відшкодування за умовами договорів страхування (перестраховування) при настанні страхових випадків.

Первинними документами для обліку собівартості реалізації є довідки бухгалтерії. Дані рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображаються в Журналі 5 (5А). Кореспонденцію рахунків з обліку реалізації показано в табл. 15.1.

Таблиця 15.1

Кореспонденція рахунків з обліку собівартості реалізації

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображається списання собівартості реалізованої продукції	901 «Собівартість реалізації»	26 «Готова продукція»
2	Відображається списання собівартості реалізованих товарів на підприємствах оптової торгівлі	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»
3	Відображається списання собівартості реалізованих товарів на підприємствах роздрібною торгівлі	902 «Собівартість реалізованих товарів»	282 «Товари в торгівлі»
4	Відображається списання собівартості реалізованих товарів на підприємствах громадського харчування	902 «Собівартість реалізованих товарів»	23 «Виробництво»
5	Відображається списання постійних нерозподілених загальновиробничих витрат	90 «Собівартість реалізації»	91 «Загальновиробничі витрати»
6	Відображається списання собівартості реалізації на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	90 «Собівартість реалізації»

15.3. Облік операційних витрат

15.3.1. Облік адміністративних витрат

Витрати, що пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», до складу адміністративних витрат належать витрати, що спрямовані на обслуговування і управління підприємством, а саме:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення зборів акціонерів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення (операційна оренда, страхування

- майна, амортизація, ремонти, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона тощо);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів і обов'язкових платежів, що включаються у виробничу собівартість продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Первинні документи для обліку адміністративних витрат: розрахунки бухгалтерії, бухгалтерські довідки, рахунки, накладні, рахунки-фактури, видаткові касові ордери, таблиці обліку використання робочого часу, авансові звіти, акти на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, розрахунки амортизації необоротних активів тощо.

Загальна методика обліку адміністративних витрат полягає в тому, що на першому етапі вони групуються на дебеті рахунка 92 «Адміністративні витрати», на другому етапі списуються загальною сумою на рахунок 79 «Фінансові результати». Для потреб управління проводиться групування адміністративних витрат за ознаками прямого або непрямого відношення до того чи іншого виду продукції, центру відповідальності. Вони можуть також групуватися за функціями, що виконуються адміністративним персоналом для забезпечення ефективності процесу управління підприємством.

За дебетом рахунка 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат (табл. 15.2).

Таблиця 15.2

Кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображається списання виробничих запасів на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси»
2	Відображається нарахування заробітної плати адміністративному персоналу	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки з оплати праці»
3	Відображаються відрахування на соціальні заходи з заробітної плати адміністративного персоналу	92 «Адміністративні витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»
4	Відображається нарахування амортизації необоротних активів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	13 «Знос необоротних активів»
5	Відображаються витрати на відрядження управлінського персоналу	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
6	Відображається нарахування податків, зборів та інших обов'язкових платежів	92 «Адміністративні витрати»	64 «Розрахунки за податками і платежами»

Продовження табл. 15.2

7	Відображається нарахування вартості послуг зв'язку, охорони, аудиторських, юридичних та інших послуг сторонніх організацій	92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
8	Відображається списання передачі в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
9	Відображаються витрати на розрахунково-касове обслуговування	92 «Адміністративні витрати»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
10	Відображається списання частини витрат майбутніх періодів на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	39 «Витрати майбутніх періодів»
11	Відображається списання сум витрат за елементами на адміністративні витрати (для підприємств, які застосовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами»)	92 «Адміністративні витрати»	80 «Матеріальні витрати»; 81 «Витрати на оплату праці»; 82 «Відрахування на соціальні заходи»; 83 «Амортизація»; 84 «Інші операційні витрати»
12	Відображається списання адміністративних витрат на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	92 «Адміністративні витрати»

15.3.2. Облік витрат на збут

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» витрати на збут включають такі витрати, які пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати на ремонт тари;
- витрати пакувальних матеріалів для підготовки до збуту готової продукції на складах готової продукції;
- оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговельним агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу і дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, що забезпечують збут продукції;
- витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, що пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона тощо);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, що пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договорів поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

- витрати на страхування готової продукції (товарів), що зберігається на складах підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (представництв) підприємства;
- інші витрати, що пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Облік витрат на збут ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут». За дебетом рахунка відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Первинні документи для обліку витрат на збут: рахунки, накладні, рахунки-фактури, видаткові касові ордери табелі обліку використання робочого часу, авансові звіти, акти на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, розрахунки амортизації необоротних активів тощо. Щомісячне списання витрат на збут на фінансові результати оформлюється довідками бухгалтерії.

Аналітичний облік витрат на збут ведеться в розрізі статей витрат.

Інформація про витрати на збут узагальнюється в Журналі 5.

Кореспонденцію рахунків з обліку витрат на збут подано в табл. 15.3.

Таблиця 15.3

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на збут

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображається списання виробничих запасів на витрати на збут	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»
2	Відображається нарахування заробітної плати персоналу, що забезпечує збут продукції, товарів, робіт, послуг	93 «Витрати на збут»	66 «Розрахунки з оплати праці»
3	Відображаються відрахування на соціальні заходи з ФОП персоналу, що забезпечує збут продукції, товарів, робіт, послуг	93 «Витрати на збут»	65 «Розрахунки за страхуванням»
4	Відображається нарахування амортизації необоротних активів, що забезпечують збут	93 «Витрати на збут»	13 «Знос необоротних активів»
5	Відображаються витрати на відрядження персоналу, що забезпечує збут продукції, товарів, робіт, послуг	93 «Витрати на збут»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
8	Відображається передача в експлуатацію підрозділам підприємства, що забезпечують збут малоцінних та швидкозношуваних предметів	93 «Витрати на збут»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
9	Відображаються суми витрат на послуги стороннім організаціям, що забезпечують збут продукції, товарів, робіт, послуг (послуги рекламного характеру, послуги, надані при реалізації тощо)	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
10	Відображається створення забезпечення гарантійних зобов'язань	93 «Витрати на збут»	472 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»

Продовження табл. 15.3

11	Відображається списання сум витрат за елементами на витрати на збут (для підприємств, які застосовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами»)	93 «Витрати на збут»	80 «Матеріальні витрати»; 81 «Витрати на оплату праці»; 82 «Відрахування на соціальні заходи»; 83 «Амортизація»; 84 «Інші операційні витрати»
12	Відображається списання витрат на збут на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	93 «Витрати на збут»

15.3.3. Облік інших витрат операційної діяльності

До складу інших витрат операційної діяльності, відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», включаються:

- витрати на дослідження і розробки відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом 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 їхньої облікової вартості і витрат, що пов'язані з їхньою 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.

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 такі субрахунки:

- 941 «Витрати на дослідження і розробки»;
- 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»;
- 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;

- 944 «Сумнівні та безнадійні борги»;
- 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;
- 946 «Втрати від знецінення запасів»;
- 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;
- 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»;
- 949 «Інші витрати операційної діяльності».

За дебетом рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності» відображається сума визнаних витрат, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

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 «Собівартість реалізованої 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 витрат за активами та зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» ведеться облік витрат, які пов'язані зі знеціненням (уціненням) запасів, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси».

На субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і витрат від псування цінностей, які виявлено в процесі заготовки, перероблення, зберігання і реалізації. Одночасно зі списанням на витрати цінностей, в нестачі яких винуватців не встановлено, 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 норм законодавства та умов договорів.

На субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли свого відображення в інших субрахунках рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності», зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого й культурного призначення.

Кореспонденцію рахунків з обліку інших операційних витрат подано в табл. 15.4.

Аналітичний облік інших витрат операційної діяльності ведеться в розрізі видів і статей витрат.

Інформація про інші витрати операційної діяльності узагальнюється в Журналі 5 (5А).

Таблиця 15.4

Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображаються витрати на виконання досліджень і розробок	941 «Витрати на дослідження і розробки»	66 «Розрахунки з оплати праці»; 65 «Розрахунки за страхуванням»; 20 «Виробничі запаси»;
2	Відображається на дату реалізації вартість реалізованої іноземної валюти	942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»	334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»
3	Відображається собівартість реалізованих виробничих запасів та МШП	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	20 «Виробничі запаси»; 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
4	Відображається створення резерву сумнівних боргів	944 «Сумнівні та безнадійні борги»	38 «Резерв сумнівних боргів»
5	Відображаються втрати від операційних курсових різниць в результаті зміни курсу гривні по відношенню до іноземних валют	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»
6	Відображається сума уцінки запасів	946 «Втрати від знецінення запасів»	20 «Виробничі запаси»; 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 28 «Товари»
7	Відображається списання нестачі виробничих запасів, МШП, готової продукції, товарів	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	20 «Виробничі запаси»; 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 26 «Готова продукція»; 28 «Товари»
8	Відображається списання на витрати штрафів, пені, неустойок за невиконання або неналежне виконання підприємством умов договорів, чинного законодавства	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; 64 «Розрахунки за податками й платежами»; 65 «Розрахунки за страхуванням»
9	Відображаються витрати на утримання об'єктів соціально-культурної сфери, що знаходяться на балансі підприємства	949 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси»; 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»; 26 «Готова продукція»; 28 «Товари»; 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; 64 «Розрахунки за податками й платежами»; 65 «Розрахунки за страхуванням»; 66 «Розрахунки з оплати праці»

Продовження табл. 15.4

10	Відображається списання витрат за елементами на інші витрати операційної діяльності (при умові використання підприємством рахунків класу 8 «Витрати за елементами»)	94 «Інші витрати операційної діяльності»	80 «Матеріальні витрати»; 81 «Витрати на оплату праці»; 82 «Відрахування на соціальні заходи»; 83 «Амортизація»; 84 «Інші операційні витрати»
11	Відображається списання інших витрат операційної діяльності на фінансові результати	791 «Результат операційної діяльності»	94 «Інші витрати операційної діяльності»

15.4. Облік фінансових витрат

Діяльність, яка приводить до змін власного та позичкового капіталу, за змістом є фінансовою. У результаті фінансової діяльності виникають фінансові витрати.

До фінансових витрат відносять витрати на відсотки (за користування кредитами, за емітованими облігаціями, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, що пов'язані із залученням позичкового капіталу.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати». Фінансові витрати — витрати на відсотки та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями. Фінансові витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були нараховані, крім випадку, коли облікова політика підприємства передбачає капіталізацію фінансових витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу. Капіталізація фінансових витрат — включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу. Кваліфікаційний актив — це актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення. Норма капіталізації фінансових витрат — частка від ділення середньозваженої величини фінансових витрат та суми всіх непогашених запозичень (крім тих, що безпосередньо пов'язані з кваліфікаційним активом або мають цільове призначення) підприємства протягом звітного періоду. Капіталізація фінансових витрат застосовується лише до суми тих фінансових витрат, яких можна було б уникнути, якби не здійснювалися витрати на створення кваліфікаційного активу. Витрати на створення кваліфікаційного активу для цілей капіталізації включають лише витрати, для здійснення яких сплачуються грошові кошти, передаються інші активи або приймаються зобов'язання з нарахування відсотків.

У разі безпосереднього позичання коштів з метою створення кваліфікаційного активу сумою фінансових витрат, що підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу, є фактичні, визнані у звітному періоді, фінансові витрати, які пов'язані з цим запозиченням (за вирахуванням доходу від тимчасового фінансового інвестування запозичених коштів). Якщо запозичення безпосередньо не пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу, то сума фінансових витрат, що підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу, є добутком норми капіталізації та

середньозважених витрат на створення кваліфікаційного активу (з урахуванням витрат на створення такого кваліфікаційного активу на початок звітного періоду, включаючи раніше капіталізовані фінансові витрати).

Фінансові витрати обліковуються на рахунку 95 «Фінансові витрати». Рахунок 95 «Фінансові витрати» має такі субрахунки:

951 «Відсотки за кредит»;

952 «Інші фінансові витрати».

За дебетом рахунка 95 «Фінансові витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 951 «Відсотки за кредит» ведеться облік витрат, що пов'язані з нарахуванням і виплатою відсотків за користування кредитами банків.

На субрахунку 952 «Інші фінансові витрати» ведеться облік витрат, що пов'язані із залученням позичкового капіталу, зокрема витрат, що пов'язані з випуском, утриманням і обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо.

Первинні документи для обліку фінансових витрат: виписки банку, довідки бухгалтерії тощо.

Аналітичний облік фінансових витрат ведеться в розрізі видів витрат для забезпечення можливості управління ними.

Інформація про фінансові витрати узагальнюється в Журналі 5 (5А).

Кореспонденцію рахунків з обліку фінансових витрат наведено в табл. 15.5.

Таблиця 15.5

Кореспонденція рахунків з обліку фінансових витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображається нарахування відсотків за користування банківським кредитом	951 «Відсотки за кредит»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
2	Відображається нарахування відсотків за векселем виданим	952 «Інші фінансові витрати»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
3	Відображається сума нарахованої амортизації дисконту за випущеними облігаціями	952 «Інші фінансові витрати»	523 «Дисконт за випущеними облігаціями»
4	Відображаються суми, що пов'язані з нарахуванням та сплатою відсотків за простроченими небанківськими позиками	952 «Інші фінансові витрати»	605 «Прострочені позики в національній валюті»; 606 «Прострочені позики в іноземній валюті»
5	Відображається заборгованість за відсотками по операціях фінансового лізингу	952 «Інші фінансові витрати»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
6	Відображається сума нарахованої премії за фінансовими інвестиціями	952 «Інші фінансові витрати»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»; 35 «Поточні фінансові інвестиції»
7	Відображається списання фінансових витрат на фінансові результати	792 «Результат фінансових операцій»	95 «Фінансові витрати»

15.5. Облік втрат від участі в капіталі

Збитки від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються за методом участі в капіталі, є втратами від участі в капіталі.

Облік втрат від участі в капіталі ведеться на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі». На рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» обліковуються втрати від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі. За дебетом рахунка відображається сума визнаних втрат, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» має такі субрахунки:

961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»;

962 «Втрати від спільної діяльності»;

963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства».

На субрахунку 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства» ведеться облік втрат, що пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування в результаті отримання асоційованими підприємствами збитків.

На субрахунку 962 «Втрати від спільної діяльності» ведеться облік втрат, що пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування в результаті отримання спільними підприємствами збитків.

На субрахунку 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства» ведеться облік втрат, що пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування в результаті отримання дочірніми підприємствами збитків.

Первинні документи для обліку втрат від участі в капіталі: виписки банку, довідки бухгалтерії тощо.

Аналітичний облік втрат ведеться в розрізі видів втрат для забезпечення можливості управління ними.

Інформація про фінансові витрати узагальнюється в Журналі 5 (5А).

Кореспонденцію рахунків з обліку втрат від участі в капіталі наведено в табл. 15.6.

Таблиця 15.6

Кореспонденція рахунків з обліку втрат від участі в капіталі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображаються суми втрат, що пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, якщо об'єкт інвестування — асоційоване підприємство	961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
2	Відображаються суми втрат, що пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, якщо об'єкт інвестування — спільне підприємство	962 «Втрати від спільної діяльності»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
3	Відображаються суми втрат, що пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, якщо об'єкт інвестування — дочірнє підприємство	963 «Втрати від інвестицій у дочірні підприємства»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
4	Відображаються у складі фінансових результатів суми втрат від участі в капіталі	79 «Фінансові результати»	96 «Втрати від участі в капіталі»

15.6. Облік інших витрат

До складу інших витрат належать витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

Облік інших витрат здійснюється на рахунку 97 «Інші витрати». За дебетом рахунка відображається сума визнаних витрат, за кредитом — списання їх на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 97 «Інші витрати» має такі субрахунки:

971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»;

972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»;

973 «Собівартість реалізованих майнових комплексів»;

974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»;

975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»;

976 «Списання необоротних активів»;

977 «Інші витрати звичайної діяльності».

На субрахунку 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» відображається балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інші витрати, що пов'язані з їхньою реалізацією.

На субрахунку 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» відображається балансова (залишкова) вартість реалізованих необоротних активів (на дату їхньої реалізації) та інші витрати, пов'язані з їхньою реалізацією.

На субрахунку 973 «Собівартість реалізованих майнових комплексів» відображається балансова (залишкова) вартість реалізованих майнових комплексів (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їхньою реалізацією.

На субрахунку 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць» відображаються втрати за активами та зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій.

На субрахунку 976 «Списання необоротних активів» відображається залишкова вартість списаних необоротних активів і витрати, пов'язані з їхньою ліквідацією (розбирання, демонтаж).

На субрахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності» відображаються інші витрати звичайної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 «Інші витрати».

Первинні документи для обліку інших витрат: виписки банку, рахунки, рахунки-фактури, акти на списання необоротних активів, акти про уцінку необоротних активів і фінансових інвестицій, довідки бухгалтерії тощо.

Аналітичний облік витрат ведеться в розрізі видів витрат для забезпечення можливості управління ними.

Інформація про інші витрати узагальнюється в Журналі 5 (5А).

Кореспонденцію рахунків з обліку інших витрат показано в табл. 15.7.

Кореспонденція рахунків з обліку інших витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображається списання вартості довгострокових фінансових інвестицій	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»
2	Відображається списання залишкової вартості необоротних матеріальних активів у процесі їх реалізації	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»; 12 «Нематеріальні активи»
3	Відображається списання залишкової вартості майнових комплексів у процесі їх реалізації	973 «Собівартість реалізованих майнових комплексів»	10 «Основні засоби»
4	Відображаються втрати від зменшення курсу гривні до іноземної валюти за активами і зобов'язаннях неопераційної діяльності	974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	31 «Рахунки в банках»; 34 «Короткострокові векселі одержані»; 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; 68 «Розрахунки за іншими операціями»
5	Відображається сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»; 12 «Нематеріальні активи»; 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»
6	Відображається списання залишкової вартості необоротних активів у процесі їх вибуття у зв'язку з ліквідацією, безкоштовною передачею тощо	976 «Списання необоротних активів»	10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»; 12 «Нематеріальні активи»
7	Відображається списання інших витрат на фінансові результати в кінці звітного періоду	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	97 «Інші витрати»

15.7. Облік витрат від надзвичайних подій

Надзвичайною є діяльність, що є випадковою і нехарактерною для даного підприємства і пов'язана із запобіганням техногенним аваріям та катастрофам, ліквідацією їхніх наслідків, ліквідацією наслідків стихійних лих тощо. Одні й ті самі події можуть бути надзвичайними для одного підприємства і звичайними для іншого. Наприклад, для страхових компаній страхові відшкодування підприємствам будуть звичайними витратами.

Надзвичайні витрати — це невідшкодовані збитки від надзвичайних подій, витрати щодо запобігання стихійних лих, техногенних аварій і катастроф, які визнаються за вирахуванням сум страхових відшкодувань та компенсацій таких витрат за рахунок інших джерел.

Надзвичайні витрати класифікуються на:

- прямі витрати від надзвичайних подій, які вже здійснилися;
- витрати, що мають місце в процесі ліквідації наслідків надзвичайних подій;
- витрати, спрямовані на запобігання надзвичайних подій.

Облік витрат від надзвичайної діяльності ведеться на рахунку 99 «Надзвичайні витрати». За дебетом рахунка відображається сума визнаних витрат, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До витрат від надзвичайних подій належать як прямі витрати за результатами цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням і ліквідацією наслідків цих подій (відшкодування, виплати стороннім організаціям, заробітна плата працівників, які зайняті на відновлювальних роботах, нарахування на таку заробітну плату, вартість витрачених сировини, матеріалів тощо).

Рахунок 99 «Надзвичайні витрати» має такі субрахунки:

- 991 «Втрати від стихійного лиха»;
- 992 «Втрати від техногенних катастроф і аварій»;
- 993 «Інші надзвичайні витрати».

На субрахунку 991 «Втрати від стихійного лиха» ведеться облік втрат від стихійного лиха (землетрусу, повені, граду тощо).

На субрахунку 992 «Втрати від техногенних катастроф і аварій» ведеться облік втрат, яких зазнало підприємство внаслідок техногенних катастроф і аварій, що сталися на самому підприємстві чи на іншому.

На субрахунку 993 «Інші надзвичайні витрати» ведеться облік втрат від інших надзвичайних подій.

Первинні документи, які підтверджують витрати від надзвичайних подій: накладна, рахунок-фактура, акт виконаних робіт, акт на списання необоротних активів, інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей, акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, акт на вибуття тварин і птиці, акт приймання виконаних підрядних робіт, довідки та розрахунки бухгалтерії тощо.

Аналітичний облік витрат ведеться в розрізі видів витрат.

Інформація про надзвичайні витрати узагальнюється в Журналі 5 (5А).

Кореспонденцію рахунків з обліку надзвичайних витрат подано в табл. 15.8.

Таблиця 15.8

Кореспонденція рахунків з обліку надзвичайних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображається списання майна, пошкодженого внаслідок надзвичайних подій	99 «Надзвичайні витрати»	10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»; 12 «Нематеріальні активи»; 15 «Капітальні інвестиції»; 18 «Інші необоротні активи»;

Продовження табл. 15.8

			20 «Виробничі запаси»; 21 «Поточні біологічні активи»; 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 25 «Напівфабрикати»; 26 «Готова продукція»; 28 «Товари»
2	Відображається витрачання грошових коштів для ліквідації наслідків надзвичайних подій	99 «Надзвичайні витрати»	30 «Каса»; 31 «Поточний рахунок»
3	Відображаються різні витрати, пов'язані з ліквідацією наслідків надзвичайних подій	99 «Надзвичайні витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; 66 «Розрахунки з оплати праці»; 65 «Розрахунки за страхуванням»; 68 «Розрахунки за іншими операціями»
4	Відображається списання надзвичайних витрат у кінці звітної періоду для визначення фінансового результату від надзвичайних подій	794 «Результат надзвичайних подій»	99 «Надзвичайні витрати»

15.8. Практичний блок

Контрольні питання

- Охарактеризуйте сутність витрат за К. Марксом.
- У чому сутність маржиналістського підходу в теорії вартості?
- У чому полягає головне завдання бухгалтерського обліку витрат?
- Дайте визначення витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».
- Назвіть ознаки класифікації витрат.
- Як класифікуються витрати за економічними елементами?
- Як класифікуються витрати за способом віднесення на собівартість?
- Як класифікуються витрати за відношенням до обсягів виробництва?
- Назвіть складові собівартості реалізованої продукції відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».
- Які субрахунки має рахунок 90 «Собівартість реалізації»?
- Що означає бухгалтерський запис:
Дебет 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
Кредит 26 «Готова продукція»?
- Яка інформація узагальнюється на субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»?
- Які витрати входять до складу адміністративних витрат?
- Які первинні документи використовуються для обліку адміністративних витрат?

15. У чому сутність загальної методики обліку адміністративних витрат?
16. Що означає бухгалтерський запис:
Дебет 92 «Адміністративні витрати»,
Кредит 66 «Розрахунки оплати праці»?
17. Які витрати входять до складу витрат на збут?
18. На якому рахунку ведеться облік витрат на збут?
19. За якими ознаками організовується аналітичний облік витрат на збут?
20. У якому журналі узагальнюється інформація про витрати на збут?
21. Що означає бухгалтерський запис:
Дебет 93 «Витрати на збут»,
Кредит 13 «Знос необоротних активів»?
22. Що означає бухгалтерський запис:
Дебет 93 «Витрати на збут»,
Кредит 472 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»?
23. Що означає бухгалтерський запис:
Дебет 79 «Фінансові результати»,
Кредит 93 «Витрати на збут»?
24. Які витрати включаються до складу інших витрат операційної діяльності відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»?
25. Який рахунок національного Плану рахунків призначено для обліку інших витрат операційної діяльності?
26. Яка інформація узагальнюється на субрахунках 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти», 945 «Витрати від операційної курсової різниці»?
27. Що означає бухгалтерський запис:
Дебет 944 «Сумнівні та безнадійні борги»,
Кредит 38 «Резерв сумнівних боргів»?
28. Що означає бухгалтерський запис:
Дебет 947 «Нестачі і витрати від псування цінностей»,
Кредит 20 «Виробничі запаси»?
29. Які витрати належать до фінансових?
30. Які субрахунки має рахунок 95 «Фінансові витрати»?
31. Що означає бухгалтерський запис:
Дебет 951 «Відсотки за кредит»,
Кредит 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»?
32. Що означає бухгалтерський запис:
Дебет 952 «Інші фінансові витрати»,
Кредит 523 «Дисконт за випущеними облігаціями»?
33. Дайте визначення витрат від участі в капіталі.
34. Які витрати обліковуються на рахунку 97 «Інші витрати»?
35. Яка інформація узагальнюється на субрахунках:
972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»,
973 «Собівартість реалізованих майнових комплексів»?
36. Як класифікуються надзвичайні витрати згідно з П(С)БО 16 «Витрати»?
37. Які первинні документи підтверджують витрати від надзвичайних подій?
38. Які субрахунки має рахунок 99 «Надзвичайні витрати»?
39. На якому субрахунку відображаються суми витрат, що пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, якщо об'єкт інвестування — асоційоване підприємство?
40. Що означає бухгалтерський запис:
Дебет 791 «Результати операційної діяльності»,
Кредит 94 «Інші витрати операційної діяльності»?

41. Що означає бухгалтерський запис:
Дебет 952 «Інші фінансові витрати»,
Кредит 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»?

Тести для самоконтролю

1. До адміністративних витрат належать:

- 1) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування, визнані штрафи, пені, нестачі і втрати від псування цінностей;
- 2) плата за розрахункове обслуговування в банку, плата за юридичні послуги, визнані штрафи та пені, суми безнадійної дебіторської заборгованості, витрати на ремонт тари;
- 3) витрати на службові відрядження апарату управління, витрати на зв'язок, витрати на врегулювання спорів у судових органах, амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення.

2. До витрат на збут належать:

- 1) витрати пакувальних матеріалів для підготовки до збуту готової продукції, витрати на рекламу і дослідження ринку, винагорода за аудиторські послуги;
- 2) витрати на транспортування готової продукції, витрати на відрядження працівників, що забезпечують збут продукції, витрати на рекламу і дослідження ринку, витрати на ремонт тари, витрати на передпродажну підготовку товарів;
- 3) витрати на відрядження працівників, що забезпечують збут, собівартість реалізованих виробничих запасів, витрати на дослідження і розробки, витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення, витрати на врегулювання спорів у судових органах.

3. Що означає бухгалтерський запис —

Дт 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»
Кт 20 «Виробничі запаси»:

- 1) відображається собівартість реалізованих виробничих запасів;
- 2) відображається списання витрат, пов'язаних з реалізацією валюти;
- 3) відображається безоплатна передача запасів?

4. Що означає бухгалтерський запис —

Дт 92 «Адміністративні витрати»
Кт 64 «Розрахунки за податками і платежами»:

- 1) відображається нарахування податків, зборів і інших обов'язкових платежів;
- 2) відображається відрахування на соціальні заходи з заробітної плати адміністративного персоналу;
- 3) відображається списання сум витрат на розрахунково-касове обслуговування на адміністративні витрати?

5. Наведіть кореспонденцію рахунків за господарською операцією «Відображається в обліку нарахування амортизації торговельного обладнання»:

- 1) Дт 92 «Адміністративні витрати»
Кт 131 «Знос основних засобів»;
- 2) Дт 93 «Витрати на збут»
Кт 131 «Знос основних засобів»;
- 3) Дт 93 «Витрати на збут»
Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

6. Наведіть кореспонденцію рахунків за господарською операцією «Відображається в обліку сума експортного мита у процесі реалізації готової продукції»:

- 1) Дт 94 «Інші витрати операційної діяльності»
Кт 64 «Розрахунки за податками і платежами»;
- 2) Дт 93 «Витрати на збут»
Кт 64 «Розрахунки за податками і платежами»;
- 3) Дт 93 «Витрати на збут»
Кт 68 «Розрахунки за іншими операціями».

7. Наведіть кореспонденцію рахунків за господарською операцією: «Відображається в обліку нарахування фінансових санкцій за результатами перевірки податковими органами»:

- 1) Дебет 91 Загальновиробничі витрати»
Кредит «64 Розрахунки за податками і платежами»;
- 2) Дебет 93 «Витрати на збут»
Кредит 64 «Розрахунки за податками і платежами»;
- 3) Дебет 92 «Адміністративні витрати»
Кредит «64 Розрахунки за податками і платежами».

8. На субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці» узагальнюється інформація про:

- 1) собівартість реалізованої іноземної валюти;
- 2) втрати за активами та зобов'язаннями підприємства в межах операційної діяльності від зміни курсу гривні до іноземної валюти;
- 3) втрати, що пов'язані зі знеціненням запасів.

9. Наведіть кореспонденцію рахунків за господарською операцією «Відображається у обліку нарахування податку на прибуток від звичайної діяльності»:

- 1) Дт 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»
Кт «64 Розрахунки за податками і платежами»;
- 2) Дт 92 «Адміністративні витрати»
Кт 64 «Розрахунки за податками і платежами»;
- 3) Дт 91 «Загальногосподарські витрати»
Кт 64 «Розрахунки за податками і платежами».

10. Наведіть кореспонденцію рахунків за господарською операцією «Відображається в обліку списання реалізованих довгострокових фінансових інвестицій»:

- 1) Дт 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»
Кт 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;
- 2) Дт 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»
Кт 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;
- 3) Дт 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»
Кт 35 «Поточні фінансові інвестиції».

Практичні вправи для самостійної роботи

Вправа 1

На підставі наведених у реєстрі господарських операцій даних (табл. 1) відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції і визначити необхідні суми.

Таблиця 1

Реєстр господарських операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн
1	Нараховано заробітну плату: – директорів підприємства – головному бухгалтерові – працівникам відділу збуту готової продукції – працівникам поліклініки, що перебуває на балансі підприємства	3500 3000 6500 16 900
2	Нараховано внески до фондів соціального страхування відповідно чинного законодавства (див. операцію 1)	?
3	Нараховано резерв на оплату відпусток: – адміністративному персоналу – персоналу відділу збуту – працівникам поліклініки, що знаходиться на балансі підприємства	876 667 1340
4	Оплачено послуги банку за розрахунково-касове обслуговування	1342
5	Нараховано комунальний податок	876
6	Оплачено вартість отриманої ліцензії	453
7	Здійснено нарахування зносу: – будівель виробничих цехів – виробничого обладнання – адміністративних будівель – обладнання офісів – обладнання, що забезпечує збут продукції – будівлі поліклініки – медичного обладнання	57 980 13 456 12 788 7980 5678 45 000 1342
8	Відображено нестачі і втрати від псування ТМЦ	243
9	Здійснено нарахування: – витрат на зв'язок – витрат на аудиторські послуги	1500 20 000
10	Відображено списання адміністративних витрат на фінансовий результат	?
11	Відображено списання витрат на збут на фінансовий результат	?
12	Відображено списання інших витрат операційної діяльності на фінансовий результат	

Вправа 2

На підставі наведених у реєстрі господарських операцій даних (табл. 2) за звітний період ТЗов «Таврія» необхідно:

- 1) оформити журнал реєстрації господарських операцій підприємства за звітний період;
- 2) визначити необхідні суми;
- 3) вказати назви первинних документів у кожному випадку.

Таблиця 2

Реєстр господарських операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн
1	Видано аванс на відрядження торговельному агентові	500

Продовження табл. 2

2	Здійснено нарахування заробітної плати: – працівникам відділу збуту – адміністративно-управлінському персоналу підприємства	45 789 34 800
3	Здійснено нарахування на заробітну плату внесків до фондів соціального страхування у відповідності з чинним законодавством (див. операцію 2)	?
4	Списано витрати на відрядження торговельного агента	498
5	Повернуто в касу підприємства зайво виданий торговельному агенту аванс на відрядження	?
6	Відображено списання вартості пакувальних матеріалів для потреб збуту	598
7	Здійснено нарахування зносу: – адміністративних будівель – обладнання офісів – обладнання, що забезпечує збут продукції	34 890 15 895 12 350
8	Створено резерв сумнівних боргів	1400
9	Акцептовано рахунок фірми, що надає рекламні послуги за рекламу готової продукції, в т.ч. ПДВ	3800
10	Створено забезпечення гарантійних зобов'язань	3400
11	Відображається списання адміністративних витрат на фінансовий результат	?
12	Відображається списання витрат на збут на фінансовий результат	?

Вправа 3

На підставі наведених у реєстрі господарських операцій даних (табл. 3) за звітний період ТЗоВ «Степ» необхідно:

- 1) оформити журнал реєстрації господарських операцій підприємства за звітний період;
- 2) визначити необхідні суми;
- 3) вказати назви первинних документів у кожному випадку.

Таблиця 3

Реєстр господарських операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн
1	Отримано інформацію про нарахування дивідендів компанією — об'єктом інвестування, ВАТ «Магнолія», фінансові інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі асоційованого підприємства	23 000
2	Отримано дивіденди від ВАТ «Магнолія» шляхом перерахування їх на поточний рахунок ТЗоВ «Степ»	23 000
3	Нараховано відсотки за користування довгостроковим кредитом банку	786
4	Нараховано відсотки за виданим короткотерміновим переказним векселем	134
5	Сплачено відсотки за виданим короткотерміновим переказним векселем шляхом перерахування коштів з поточного рахунку	134
6	Відображено нарахування доходу за отриманими роялті	250
7	Відображено нарахування відсотків за емітованими облігаціями на 1 млн грн, купонна ставка — 10% річних, що дорівнює ринковій	?
8	Відображено нарахування відсотків по заборгованості з фінансової оренди	980
9	Відображається списання фінансових витрат на фінансовий результат	?

Вправа 4

ВАТ «Космос» має довгострокові фінансові інвестиції на суму 3 млн грн. За звітний рік спільні підприємства — об'єкти інвестування одержали прибутки:

- СП «Оріон» — на суму 900 тис. грн;
- СП «Альфа-Центавра» — на суму 3 млн. грн;
- СП «Чумацький шлях» — на суму 1,5 млн грн.

Інші об'єкти інвестування одержали збитки в звітному періоді:

- СП «Сіріус» — на суму 300 тис. грн;
- СП «Меркурій» — на суму 240 тис. грн.

Визначте фінансовий результат від участі в капіталі ВАТ «Космос».

Вправа 5

ВАТ «Дари моря» в січні поточного року отримало короткостроковий кредит у банку на суму 560 тис. грн під 32% річних на півроку. Підприємство випустило облігаційну позику на 2 млн грн, термін дії позики — 5 років. Номінальна й емісійна вартості облігацій — 200 грн, купонна ставка — 10% річних, ринкова ставка відсотка становить 11%. Відсотки сплачуються один раз на рік — 31 грудня. Визначте суму фінансових витрат ВАТ «Дари моря» за поточний рік.

Вправа 6

ВАТ «Оазис» у поточному році отримало:

- доходи від реалізації товарів на суму 1 млн 560 тис. грн;
- інші операційні доходи на суму 450 тис. грн;
- інші доходи на суму 45 тис. грн;
- інші фінансові доходи на суму 120 тис. грн.

Собівартість реалізованого товару становила 850 тис. грн, адміністративні витрати — 245 тис. грн, витрати на збут — 85 тис. грн, інші витрати операційної діяльності — 320 тис. грн, інші витрати — 17 тис. грн, фінансові витрати — 72 тис. грн. Сума отриманих передплат від покущів за звітний період становила 952 тис. грн. Визначте прибуток підприємства та податок на прибуток згідно з даними фінансового обліку.

Вправа 7

На підставі наведених у реєстрі господарських операцій даних (табл. 4) відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції і визначити необхідні суми.

Таблиця 4

Реєстр господарських операцій

№	Зміст господарської операції	Сума, грн
1	Відображено реалізацію поточних фінансових інвестицій:	
	— визнаний дохід від реалізації	750
	— собівартість реалізованих поточних фінансових інвестицій	325
2	Відображено реалізацію основних засобів:	
	— визнаний дохід від реалізації, в т.ч. ПДВ	1788
	— знос основних засобів, що нарахований на момент реалізації	1235
	— первісна вартість основних засобів	1600
	— залишкова вартість	?
— визнані витрати, пов'язані з реалізацією основних засобів (нарахована заробітна плата робітникам по демонтажу — 450 грн, нарахування на заробітну плату — ?)	?	
3	Відображено уцінку основних засобів:	
	— первісна вартість	9000
	— сума нарахованого зносу	2300
	— сума уцінки за даними первинних документів	563

Продовження табл. 4

4	Відображено ліквідацію основних засобів: – первісна вартість об'єктів, що ліквідуються – знос об'єктів, що ліквідуються – витрати, що пов'язані з ліквідацією (заробітна плата робітників, що здійснювали демонтаж – 450 грн, нарахування на заробітну плату – 162,9 грн) – вартість оприбуткованого металобрухту	35 000 2700 ? 320
5	Відображено списання інших витрат на фінансові результати за звітний період	?

Вправа 8

На підставі наведених у реєстрі господарських операцій даних (табл. 5) за звітний період ТЗОВ «Корифей» необхідно:

- 1) оформити журнал реєстрації господарських операцій підприємства за звітний період;
- 2) визначити необхідні суми;
- 3) вказати назви первинних документів у кожному випадку.

Таблиця 5

Реєстр господарських операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн
1	Відображено списання втрачених в результаті пожежі: – основних засобів – інших необоротних матеріальних активів – нематеріальних активів – виробничих запасів	32 000 14 200 3000 24 500
2	Відображено вартість послуг, що надані сторонніми організаціями для ліквідації наслідків пожежі, в т.ч. ПДВ	45 260
3	Відображено нарахування заробітної плати працівникам, що працюють на відновлювальних роботах	14 000
4	Відображено суму нарахувань на соціальні заходи по заробітній платі працівників, що зайняті на відновлювальних роботах	?
5	Відображено грошову компенсацію завданих збитків від пожежі шляхом отримання страхового відшкодування від страхової організації	30 000
6	Відображено фінансовий результат від надзвичайних подій	?

РОЗДІЛ 16.

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ТА ОРГАНАМИ СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ

Мета вивчення розділу: надати студентам теоретичні знання щодо визначення загальнодержавних та місцевих податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, принципів їх обчислення, сплати та відображення в бухгалтерському обліку; сформувати вміння застосовувати набуті знання на практиці.

Після вивчення розділу студенти повинні знати:

- нормативно-правові акти, що регламентують обчислення загальнодержавних та місцевих податків, зборів та інших обов'язкових платежів;
- механізми стягнення загальнодержавних та місцевих податків, зборів та інших обов'язкових платежів;
- характеристику бухгалтерських рахунків з нарахування та сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів;
- організацію первинного обліку операцій з нарахування і сплати податків і платежів до бюджетів різних рівнів та державних цільових фондів.

Студенти повинні вміти:

- обчислювати належні до сплати суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів та державних цільових фондів;
- складати первинні документи з обліку податків та інших обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів та державних цільових фондів;
- відображати на рахунках обліку нарахування та сплату податкових платежів, зборів та внесків до державних цільових фондів;
- складати форми звітності за податками, зборами і обов'язковими платежами до бюджетів різних рівнів та державних цільових фондів.

Основні терміни

Акцизний збір — це непрямий податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, який включається до ціни цих товарів (продукції).

Валовий дохід — загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами.

Валові витрати виробництва та обігу — сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Державне мито — це плата, яка справляється за вчинення юридичних дій та за видачу документів юридичного значення уповноваженими на те державними органами.

Державні цільові фонди — це фонди, які створені відповідно до чинного законодавства України і формуються за рахунок визначених законами України податків і зборів (обов'язкових платежів), що стягуються з фізичних осіб та юридичних осіб незалежно від форм власності.

Загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття — система прав, обов'язків і гарантій, яка передбачає матеріальне забезпечення на випадок безробіття за незалежних від застрахованих осіб обставин та надання соціальних послуг за рахунок коштів Фонду.

Загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням — це страхування, що передбачає матеріальне забезпечення громадян у зв'язку з втратою ними заробітної плати (доходу) внаслідок тимчасової втрати працездатності (включаючи догляд за хворою дитиною, дитиною-інвалідом, хворим членом сім'ї), вагітності та пологів, догляду за малолітньою дитиною, часткову компенсацію витрат, пов'язаних із народженням дитини, смертю застрахованої особи або членів її сім'ї, а також надання соціальних послуг за рахунок бюджету Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, що формується шляхом сплати страхових внесків власниками підприємств або уповноваженими ними органами, громадянами, а також за рахунок інших джерел.

Збір за забруднення навколишнього середовища — це загальнодержавний збір за користування природними ресурсами, який встановлюється з метою відшкодування витрат на охорону навколишнього середовища.

Збір за спеціальне використання лісових ресурсів — це загальнодержавний збір за користування лісовими ресурсами, який впроваджено з метою відшкодування витрат на відновлення лісових угідь.

Митні збори і митні платежі — це плата за виконання митницею своїх обов'язків і надання послуг, яка використовується для розвитку системи митних органів України.

Мито — непрямий податок, який стягується при перетині митного кордону (імпорт, експорт, транзит товарів), включається до складу ціни товарів, сплачується за рахунок покупців, ставки диференційовані за групами товарів.

Місцеві податки і збори — це обов'язкові платежі, які, згідно із законодавством України, запроваджуються органами місцевого самоврядування на підпорядкованих їм територіях і повністю зараховуються до відповідних місцевих бюджетів.

Обов'язкові платежі — це система встановлених законодавством внесків і відрахувань юридичних і фізичних осіб, що формують доходи державних цільових фондів.

Пенсійний фонд України — центральний орган виконавчої влади, що здійснює керівництво та управління соціальною системою загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, проводить збір, акумуляцію та облік страхових внесків, призначає пенсії та готує документи для їх виплати, забезпечує своєчасне і в повному обсязі фінансування та виплату пенсій, допомоги на поховання, інших соціальних виплат, які, згідно із законодавством, здійснюються за рахунок коштів Пенсійного фонду України, здійснює контроль за цільовим використанням коштів Пенсійного фонду України.

Плата за землю (орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності) — це податок за володіння та користування землею, який справляється з юридичних та фізичних осіб.

Плата за користування надрами для видобування корисних копалин — це загальнодержавна плата за користування природними ресурсами України, які являють собою частину земної кори, що розташована під поверхнею суші та дном водойм і простягається до глибин, що доступні для геологічного вивчення та освоєння.

Плата за спеціальне використання водних ресурсів — це загальнодержавний збір за використання водних ресурсів, який встановлено з метою стимулювання раціонального та комплексного використання та відновлення водних ресурсів, вирівнювання соціально-економічних умов господарювання при використанні водних ресурсів різного ступеню доступності, проведення природоохоронних та ресурсозберігаючих заходів.

Податки — це обов'язкові платежі підприємств та фізичних осіб до державного або місцевих бюджетів.

Податкова накладна — звітний податковий документ, який підтверджує виникнення податкового зобов'язання у продавця-платника податку у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг), і одночасно виникнення права на податковий кредит у покупця-платника податку у зв'язку з придбанням товарів (послуг).

Податкова соціальна пільга — сума, на яку платник податку може зменшити загальний місячний оподаткований дохід, що отриманий з джерел, розташованих на території України, від одного роботодавця у вигляді заробітної плати.

Податкове зобов'язання з ПДВ — це загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді, визначена згідно із Законом «Про податок на додану вартість».

Податковий кредит з ПДВ — сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду, визначена згідно із Законом «Про податок на додану вартість».

Податок з доходів фізичних осіб — це плата фізичної особи за послуги, які надаються їй територіальною громадою, на території якої така фізична особа має податкову адресу або розташовано особу, яка утримує цей податок згідно із Законом «Про податок з доходів фізичних осіб».

Податок на додану вартість (ПДВ) — це непрямий податок на споживання, який вилучає до бюджету частину доданої вартості, створеної на всіх стадіях виробництва та обігу. Він включається у вигляді надбавки до ціни товарів, робіт та послуг і повністю сплачується кінцевим споживачем товарів, робіт та послуг.

Податок на прибуток підприємств — це прямий податок, що сплачується підприємствами з прибутку, одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних засобів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових та матеріальних цінностей, а також з прибутку, одержаного від позареалізаційних операцій.

Страхування від нещасних випадків на виробництві — це страхування, що здійснюється Фондом соціального страхування від нещасних випадків з метою проведення профілактичних заходів, спрямованих на усунення шкідливих і небезпечних виробничих факторів, запобігання нещасним випадкам на виробництві, професійним захворюванням та іншим випадкам загрози здоров'ю застрахованих, спричинених умовами праці; відновлення здоров'я та працездатності потерпілих на виробництві від нещасних випадків або професійних захворювань; відшкодування матеріальної та моральної шкоди застрахованим і членам їх сімей.

Торговий патент — це державне свідоцтво, яке засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності чи його структурного (відокремленого) підрозділу займатися визначеними законодавством видами підприємницької діяльності.

16.1. Загальна характеристика податків, зборів та інших обов'язкових платежів

За економічним змістом *податки* — це фінансові відносини між державою і платниками податків з приводу примусового відчуження частини знову створеної вартості з метою формування централізованих фондів грошових ресурсів, необхідних для виконання державою своїх функцій.

Податки — не єдина форма акумуляції грошових коштів бюджетом та іншими державними фондами. Існують ще *обов'язкові платежі, відрахування та внески*, яким притаманні риси податків:

1) *податкові платежі*: плата за воду, землю — обов'язкові збори, які стягуються з платників за умови конкретного еквівалентного обміну між державою та платником;

2) *відрахування, внески* — обов'язкові збори з юридичних та фізичних осіб, яким притаманні ознаки цільового призначення.

Основними характерними особливостями податків порівняно з обов'язковими платежами є те, що вони:

- справляються на умовах безповоротності. Повернення податку можливе тільки в разі його переплати або тоді, якщо законодавством передбачено пільги щодо певного податку;
- мають односторонній характер установа. Оскільки податок сплачується з метою покриття суспільних потреб, які в основному відокремлені від індивідуальних потреб конкретного платника, то він є індивідуально безповоротний. Сплата податку не породжує зустрічного зобов'язання держави вчиняти будь-які дії на користь конкретного платника;
- можуть бути сплаченими лише до бюджету, а не до іншого грошового централізованого або децентралізованого фонду;
- не мають цільового призначення;
- є виключно атрибутом держави і ґрунтуються на актах вищої юридичної сили.

Отже, податки — це обов'язкові платежі, які законодавчо встановлюються державою, сплачуються юридичними та фізичними особами в процесі перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулюються в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій.

Податки і збори, передбачені податковою системою України, згруповані в табл. 16.1.

Кожен вид податків має свої специфічні риси і функціональне призначення та займає окреме місце в податковій системі.

Класифікацію податків наведено на рис. 16.1.

**Види податків і зборів, передбачених
податковою системою України**

Загальнодержавні податки та збори, інші обов'язкові платежі	Місцеві податки і збори
<ol style="list-style-type: none"> 1. Податок на додану вартість 2. Акцизний збір 3. Податок на прибуток 4. Мито 5. Плата за землю 6. Податок з доходів фізичних осіб 7. Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів 8. Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету 9. Збір за спеціальне використання природних ресурсів 10. Збір за забруднення навколишнього середовища 11. Збір на обов'язкове соціальне страхування 12. Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування 13. Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності 14. Фіксований сільськогосподарський податок 15. Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства 16. Єдиний збір, який справляється в пунктах пропуску через кордон України 17. Збір за використання радіочастотного ресурсу України 18. Податок на нерухоме майно 19. Податок на промисел 20. Державне мито 21. Єдиний податок 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Податок з реклами 2. Комунальний податок 3. Готельний збір 4. Збір за паркування автотранспорту 5. Ринковий збір 6. Збір за право використання місцевої символіки 7. Збір за право проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу й лотерей 8. Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг 9. Збір за право проведення кіно- і телезйомок 10. Збір за участь в бігах на іподромі 11. Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі 12. Збір за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон 13. Збір за видачу ордера на квартиру 14. Курортний збір 15. Збір з власників собак

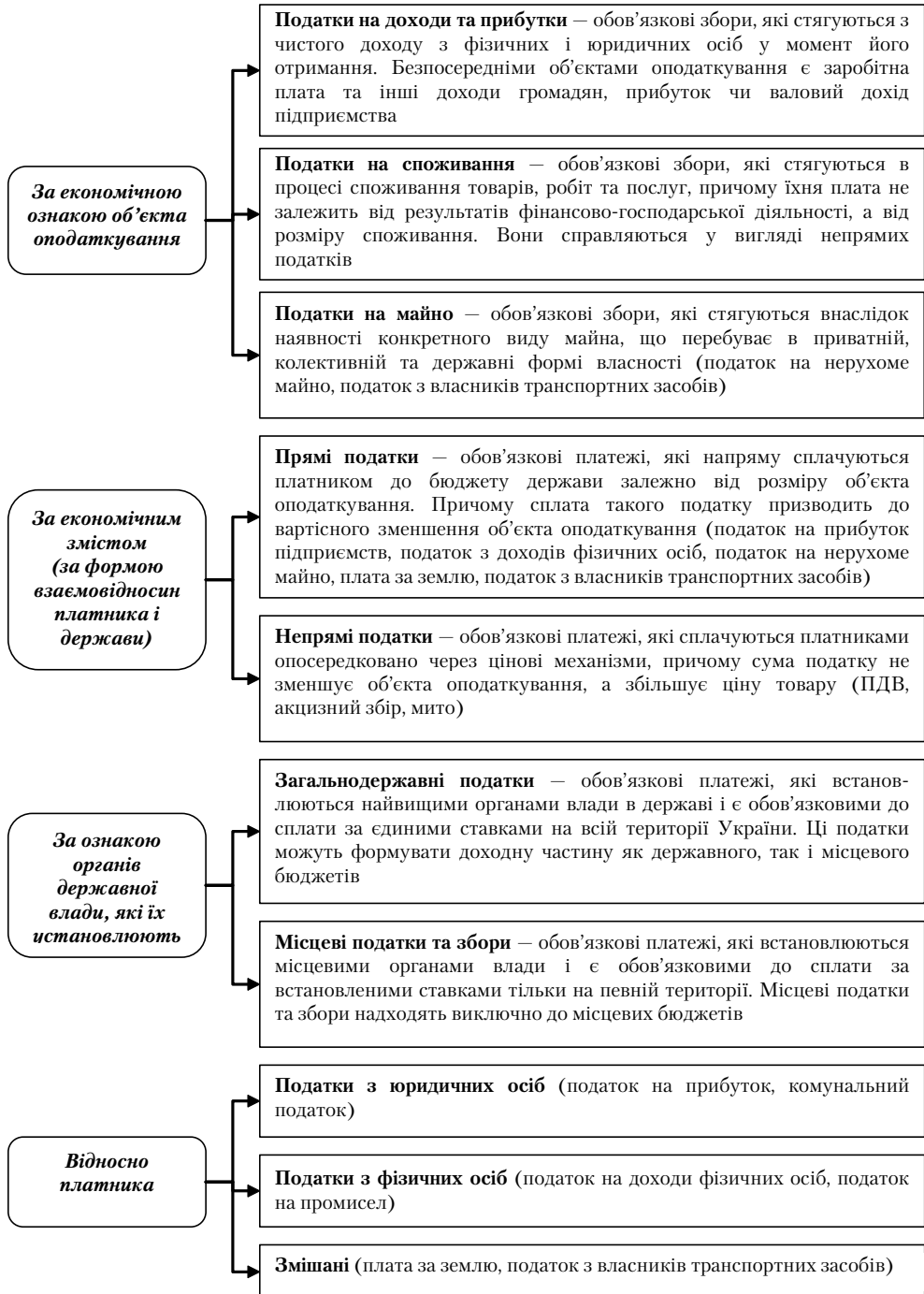


Рис. 16.1. Класифікація податків

16.2. Загальнодержавні податки та обов'язкові платежі

Податок на прибуток

Податок на прибуток підприємств — це прямий податок, що сплачується підприємствами з прибутку, одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також із прибутку від орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій.

Основним законодавчим актом, який установлює податкові правила для обчислення податку на прибуток, є Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» в редакції від 22.05.1997 р. за № 283/97-ВР.

Визначення оподаткованого прибутку представлено на рис. 16.2.

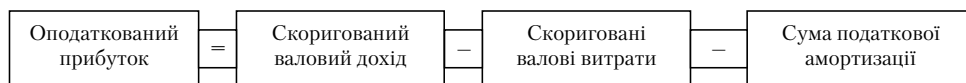


Рис. 16.2. Порядок розрахунку оподаткованого прибутку

Валовий дохід — загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за їхніми межами.

Формування скоригованого валового доходу наведено на рис. 16.3.

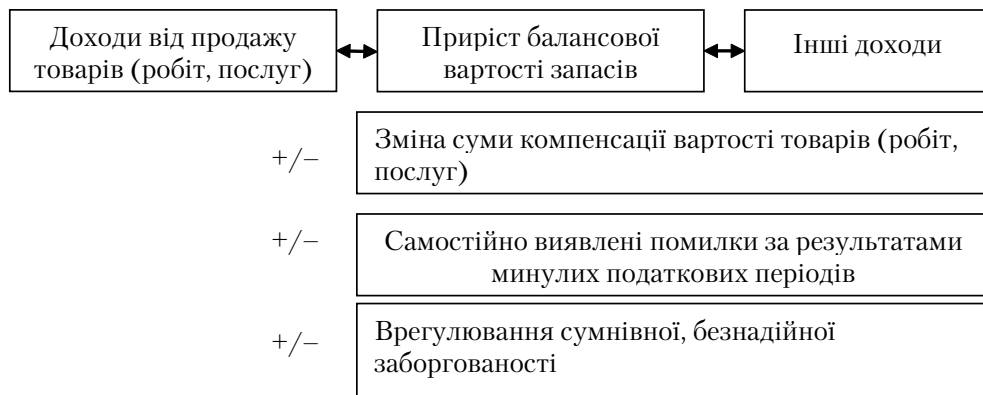


Рис. 16.3. Формування показників скоригованого валового доходу

Датою збільшення валового доходу вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, в разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівку — дата її оприбуткування в касі

платника податку, а за відсутності такої — дата інкасації готівки в банківській установі, що обслуговує платника податку;

— або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) — дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку.

У разі здійснення торгівлі продукцією (валютними цінностями) або роботами (послугами) з використанням торговельних автоматів або іншого подібного обладнання, що не передбачає наявності касового апарата, контрольованого уповноваженою на це фізичною особою, датою збільшення валового доходу вважається дата вилучення з таких торговельних апаратів або подібного обладнання грошової виручки.

Якщо торгівля продукцією (роботами, послугами) через торговельні автомати здійснюється з використанням жетонів, карток або інших заміників гривні, то датою збільшення валового доходу вважається дата продажу таких жетонів, карток або інших заміників гривні.

У разі коли торгівля продукцією (роботами, послугами) здійснюється з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, персональних або інших чеків, то датою збільшення валового доходу вважається дата оформлення відповідного рахунка (товарного чека).

Валові витрати виробництва та обігу (далі — валові витрати) — сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Формування скоригованих валових витрат наведено на рис. 16.4.

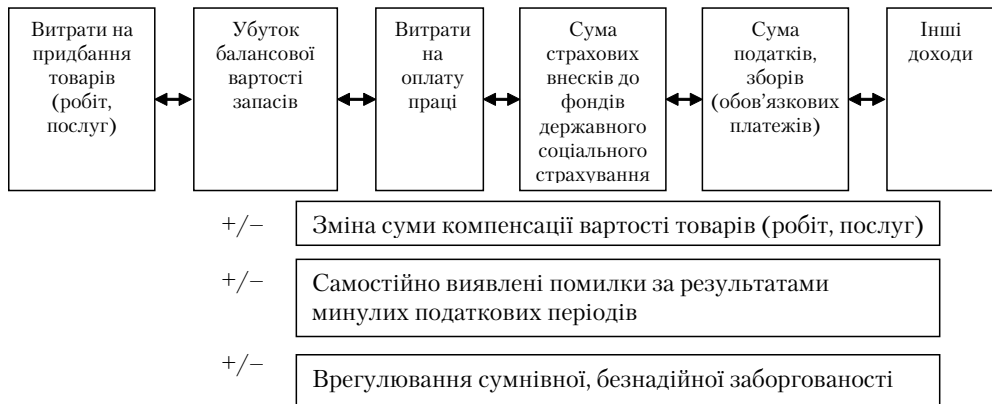


Рис. 16.4. Формування показників скоригованих валових витрат

Датою збільшення валових витрат виробництва (обігу) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що стала раніше:

— або дата списання коштів з банківських рахунків платника податку на оплату товарів (робіт, послуг), а в разі їхнього придбання за готівку — день їхньої видачі з каси платника податку;

- або дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) — дата фактичного отримання платником податку результатів робіт (послуг).

У разі коли платник податку придбаває товари (роботи, послуги) з використанням кредитних, дебетових карток або комерційних чеків, то датою збільшення валових витрат вважається дата оформлення відповідного рахунка (товарного чека).

Датою збільшення валових витрат платника податку при здійсненні ним операцій з особами, які є:

а) нерезидентами;

б) резидентами, які сплачують податок на прибуток за ставкою нижчою, ніж 25 відсотків, або сплачують цей податок у складі єдиного чи фіксованого податку чи є звільненими від сплати податку або не є його суб'єктами згідно із законодавством, — є дата оприбуткування платником податку товарів (а при їх імпорті — також робіт (послуг), супутніх чи допоміжних такому імпорту товарів), а для робіт (послуг), — дата їхнього фактичного отримання від таких осіб, незалежно від наявності їхньої оплати (у тому числі часткової або авансової).

Амортизація основних фондів та нематеріальних активів — поступове віднесення витрат на їхнє придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого доходу платника податку в межах норм амортизаційних відрахувань.

Амортизації підлягають витрати на:

- придбання основних фондів та нематеріальних активів для власного виробничого використання, включаючи витрати на придбання племінної худоби та придбання, закладення і вирощування багаторічних насаджень до початку плодоношення;
- самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовлення таких основних фондів;
- проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів;
- капітальні поліпшення землі, не пов'язані з будівництвом, а саме: іригація, осушення, збагачення та інші подібні капітальні поліпшення землі.

Не підлягають амортизації та повністю належать до валових витрат звітного періоду витрати платника податку на:

- придбання і відгодівлю продуктивної худоби;
- вирощування багаторічних плодоносних насаджень;
- придбання основних фондів або нематеріальних активів з метою їх подальшого продажу їх іншим особам чи використання їх як комплектуючих (складових частин) інших основних фондів;
- призначених для подальшого продажу іншим особам;
- утримання основних фондів, що знаходяться на консервації.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

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

- витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів, бібліотечних і архівних фондів;
- витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих фондів.

Термін «невиробничі фонди» слід розуміти як капітальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку.

Основні фонди — це матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей та вартість яких перевищує 1000 грн, поступово зменшуються у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Основні фонди підлягають поділу на чотири групи, склад яких зображено на рис. 16.5.

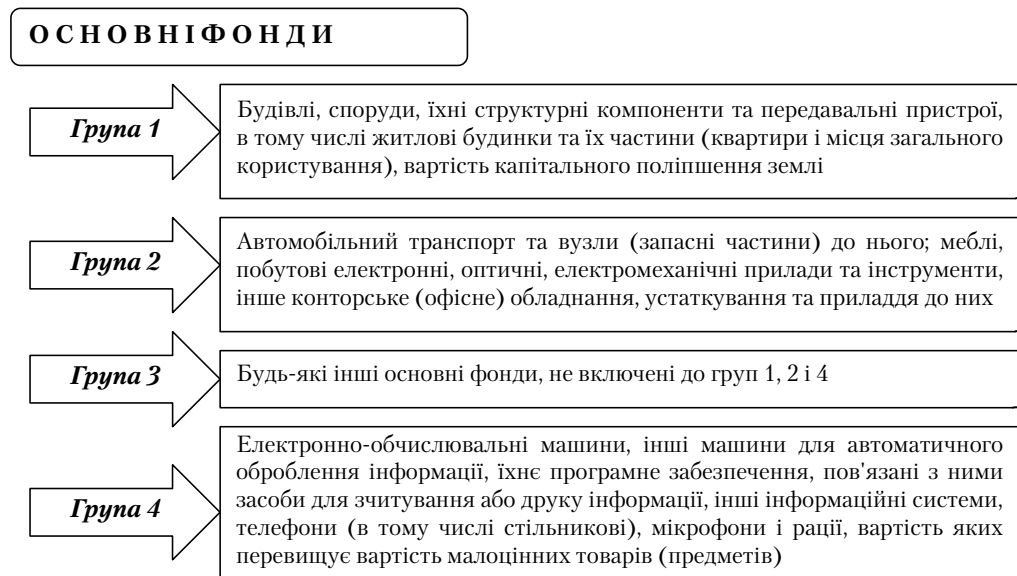


Рис. 16.5. Групи основних фондів

Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду визначається як сума амортизаційних відрахувань, нарахованих для кожного з календарних кварталів, що входять до такого звітного періоду (далі — розрахункові квартали). Сума амортизаційних відрахувань розрахункового кварталу визначається шляхом застосування норм амортизації, визначених законом, до балансової вартості груп основних фондів на початок такого розрахункового кварталу.

Балансова вартість групи основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1 на початок розрахункового кварталу розраховується за формулою:

$$B(a) = B(a - 1) + \Pi(a - 1) - V(a - 1) - A(a - 1), \quad (16.1)$$

де $B(a)$ — балансова вартість групи (окремого об'єкта ОФ групи 1) на початок розрахункового кварталу;

$B(a - 1)$ — балансова вартість групи на початок кварталу, що передував розрахунковому;

$P(a - 1)$ — сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів, що підлягають амортизації, протягом кварталу, що передував розрахунковому;

$V(a - 1)$ — сума виведених з експлуатації основних фондів (окремого об'єкта ОФ групи 1) протягом кварталу, що передував розрахунковому;

$A(a - 1)$ — сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у кварталі, що передував розрахунковому.

Під час визначення балансової вартості груп основних фондів необхідно дотримуватися таких норм:

- для основних фондів групи 1 балансову вартість розраховують за кожним об'єктом окремо та в цілому по групі 1 як суму балансових вартостей окремих об'єктів такої групи. Облік балансової вартості основних фондів, які підпадають під визначення груп 2, 3 і 4, ведеться за сукупною балансовою вартістю відповідної групи основних фондів незалежно від часу введення в експлуатацію таких основних фондів;
- у разі здійснення витрат на придбання основних фондів балансова вартість відповідної групи збільшується на суму вартості їх придбання, з урахуванням транспортних і страхових платежів, а також інших витрат, понесених у зв'язку з таким придбанням, без урахування сплаченого податку на додану вартість, у разі якщо платник податку на прибуток підприємств зареєстрований платником податку на додану вартість. У разі здійснення витрат на самостійне виготовлення основних фондів платником податку для власних виробничих потреб балансова вартість відповідної групи основних фондів збільшується на суму всіх виробничих витрат, понесених платником податку, що пов'язані з їхнім виготовленням та введенням в експлуатацію, а також витрат на виготовлення таких основних фондів, що мають інші джерела фінансування, без урахування сплаченого податку на додану вартість, у разі коли платник податку на прибуток підприємств зареєстрований платником податку на додану вартість;
- у разі виведення з експлуатації окремих об'єктів основних фондів групи 1 у зв'язку з їхнім продажем балансова вартість групи 1 зменшується на суму балансової вартості такого об'єкта. Сума перевищення виручки від продажу над балансовою вартістю окремих об'єктів основних фондів групи 1 та нематеріальних активів включається до валових доходів платника податку, а сума перевищення балансової вартості над виручкою від такого продажу включається до валових витрат платника податку;
- у випадку виведення з експлуатації основних фондів груп 2, 3 і 4 у зв'язку з їх продажем балансова вартість групи зменшується на суму вартості продажу таких основних фондів (вартості продукції, робіт, послуг, отриманих платником податку в межах бартерних (товарообмінних) операцій). Якщо сума вартості основних фондів дорівнює або перевищує балансову вартість відповідної групи, то її балансова вартість прирівнюється до нуля, а сума перевищення включається до валового доходу платника податку відповідного періоду;

- у разі виведення з експлуатації окремого об'єкта основних фондів групи 1 або передачі його до складу невиробничих фондів за рішенням платника податку, то його балансова вартість для цілей амортизації прирівнюється до нуля. При цьому амортизаційні відрахування не нараховуються. У цьому ж порядку відбувається виведення основних фондів з експлуатації внаслідок їх відчуження за рішенням суду. Зворотне введення таких основних фондів в експлуатацію відбувається в порядку, встановленому законом.
- у разі виведення з експлуатації окремих фондів груп 2, 3 і 4 з будь-яких причин (крім їхнього продажу) балансова вартість таких груп не змінюється. Зворотне введення таких основних фондів в експлуатацію після проведення їхнього ремонту, реконструкції та модернізації збільшує баланс групи тільки на суму витрат, пов'язаних з цими роботами.

Суми амортизаційних відрахувань визначають шляхом множення балансової вартості груп основних фондів на початок розрахункового кварталу на норму амортизації.

Норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в такому розмірі (в розрахунку на податковий квартал):

1) для витрат, що понесені після 01.01.2004 р. на придбання (виготовлення) основних фондів груп 1, 2, 3, а також на поліпшення зазначених новопроданих (виготовлених) основних фондів відповідно для нових об'єктів: група 1–2%; група 2–10%; група 3–6%; група 4–15%.

2) для основних фондів, витрати за якими понесені до 01.01.2004 р.: група 1–1,25%; група 2–6,25%; група 3–3,75%; група 4–15%.

Амортизація окремого об'єкта ОФ групи 1 провадиться до досягнення балансовою вартістю такого об'єкта ста неоподатованих мінімумів доходів громадян. Залишкова вартість такого об'єкта належить до валових витрат за результатами відповідного податкового періоду, а вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля. Амортизація основних фондів груп 2, 3 і 4 провадиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення.

Для амортизації нематеріальних активів застосовується лінійний метод, за яким кожний окремих вид нематеріального активу амортизується рівними частками виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації протягом строку, який визначається платником податку, самостійно виходячи з терміну корисного використання таких нематеріальних активів або терміну діяльності платника податку, але не більше 10 років безперервної експлуатації. Амортизаційні відрахування проводяться до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення.

Основна ставка податку на прибуток становить 25%. Крім того, підприємства, які здійснюють плату за придбання торгового патенту для деяких видів підприємницької діяльності, мають право при обчисленні податку до сплати зменшити податкове зобов'язання звітного періоду на вартість придбаних торгових патентів у цьому звітному періоді.

У бухгалтерському обліку методологічні засади формування інформації про податок на прибуток визначені П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

Витрати (дохід) з податку на прибуток — загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання або відстроченого податкового активу.

Для обліку суми податку на прибуток призначено рахунок 98 «Податок на прибуток», який має два субрахунки:

981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»;

982 «Податок на прибуток від надзвичайних подій».

На субрахунку 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності» ведеться облік нарахованої суми податку на прибуток від звичайної діяльності, що визначається від прибутку, відображеного в бухгалтерському обліку (незалежно від суми прибутку для цілей оподаткування).

На субрахунку 982 «Податок на прибуток від надзвичайних подій» ведеться облік нарахованої суми податку на прибуток від надзвичайних подій.

Внаслідок розбіжностей у порядку формування прибутку в бухгалтерському обліку та за вимогами податкового законодавства може виникати відстрочений податок на прибуток, який визначається за допомогою відстроченого податкового зобов'язання або відстроченого податкового активу.

Відстрочений податковий актив — сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок:

- тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню;
- перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді.

Відстрочене податкове зобов'язання — сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Якщо податок на прибуток, визначений за даними бухгалтерського обліку, більший від оподаткованого прибутку, виникає відстрочене податкове зобов'язання, яке відображається на рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

Наприклад, податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку за звітний період становить 2500 грн, а за даними податкового обліку — 2000 грн. У бухгалтерському обліку необхідно відобразити такі господарські операції:

Дт 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»

Кт 641 «Розрахунки за податками» — 2000 грн;

Дт 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»

Кт 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» — 500 грн.

Якщо податок на прибуток, визначений за даними бухгалтерського обліку, менший від оподаткованого прибутку, то виникає відстрочений податковий актив, який відображається на рахунку 17 «Відстрочені податкові активи».

Наприклад, податок на прибуток, за даними бухгалтерського обліку, за звітний період становить 2000 грн, а за даними податкового обліку — 2500 грн. У бухгалтерському обліку необхідно відобразити такі господарські операції:

Дт 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»

Кт 641 «Розрахунки за податками» — 2000 грн;

Дт 17 «Відстрочені податкові активи»

Кт 641 «Розрахунки за податками» — 500 грн.

Податок на додану вартість

Податок на додану вартість (ПДВ) — це непрямий податок на споживання, який вилучає до бюджету частину доданої вартості, створеної на всіх стадіях виробництва та обігу. Він включається у вигляді надбавки до ціни товарів, робіт, послуг і повністю сплачується кінцевим споживачем товарів, робіт та послуг.

Правила ведення податкового обліку ПДВ встановлені Законом України «Про податок на додану вартість» №168 від 03.04.1997 р.

Ставки податку на додану вартість становлять 20% і 0% до бази оподаткування та додаються до ціни товарів (робіт, послуг). При цьому платники податку здійснюють окремий облік операцій з продажу та придбання, які підлягають оподаткуванню за ставкою 20% та звільнених від оподаткування, а також операцій, сума за якими не включається до складу валових витрат виробництва (обігу) або не підлягають амортизації, імпорتنих та експортних операцій.

За нульовою ставкою оподатковуються операції з: продажу товарів, що були вивезені (експортовані) платником податку за межі митної території України; продажу робіт, послуг, призначених для використання та споживання за межами митної території України; продажу товарів (робіт, послуг) підприємствами роздрібною торгівлі, які розташовані на території України в зонах митного контролю (безмитних магазинах); надання транспортних послуг з перевезення пасажирів та вантажів за межами митного кордону України; продажу переробним підприємствам молока та м'яса живою масою сільськогосподарськими товаровиробниками всіх форм власності і господарювання; продажу товарів (робіт, послуг), за винятком підакцизних товарів, грального бізнесу, покупних товарів підприємствами та організаціями громадських організацій інвалідів.

Сума ПДВ, що має бути сплачена до бюджету, визначається так:

$$\text{ПДВ до бюджету} = \text{ПЗ} - \text{ПК}, \quad (16.2)$$

де ПЗ — загальна сума податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з продажем продукції протягом звітного періоду. Податкове зобов'язання — сума податку, одержана (нарахована) платником податку в звітному періоді;

ПК — сума податкового кредиту за розрахунковий період. У свою чергу, податковий кредит — це сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного податкового періоду.

Для обчислення і сплати податку важливо встановити дату виникнення податкових зобов'язань і право платника на податковий кредит.

Податкове зобов'язання — це загальна сума податку, отримана (нарахована) платником податку у звітному (податковому) періоді, визначена згідно із Законом «Про податок на додану вартість».

За загальним правилом датою виникнення податкових зобов'язань з поставки товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, а в разі поставки товарів (робіт, послуг) за готівкові грошові кошти — дата їх оприбуткування в касі платника податку, а за відсутності такої — дата інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника податку;
- або дата відвантаження товарів (робіт, послуг).

У деяких випадках дата виникнення податкового зобов'язання виникає за іншими правилами. Узагальнення випадків та дат виникнення податкових зобов'язань наведені в табл. 16.2.

Таблиця 16.2

Випадки та дати виникнення податкових зобов'язань

Випадки виникнення податкових зобов'язань	Дата виникнення податкових зобов'язань
З поставки товарів (робіт, послуг)	Дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: <ul style="list-style-type: none"> – або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок (оприбуткування в касі, дата інкасації готівкових коштів); – або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку
У разі поставки з використанням торговельних автоматів	Дата виймання з таких торговельних автоматів грошової виручки
У разі поставки з використанням жетонів, карток або інших заміників гривні	Дата поставки таких заміників гривні
У разі поставки з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, персональних або інших чеків	Будь-яка з подій, що сталася раніше: <ul style="list-style-type: none"> – або дата оформлення податкової накладної; – або дата виписки відповідного рахунка (товарного чека)
Для бартерних операцій	Дата відвантаження товарів (оформлення документів, що засвідчує факт виконання робіт (послуг). При здійсненні операцій з нерезидентом дата першої події імпорту товарів (робіт, послуг)
Поставка товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів	Дата надходження таких коштів на розрахунковий рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якому іншому вигляді
Під час імпорту товарів	Дата подання ввізної митної декларації
Під час імпортування робіт (послуг)	Будь-яка з подій, що сталася раніше: <ul style="list-style-type: none"> – або дата списання коштів з розрахункового рахунка платника податку для оплати робіт (послуг); – або дата оформлення документа, який засвідчує факт виконання робіт (послуг) нерезидентом
За довгостроковими контрактами	Дата збільшення валового доходу виконавця довгострокового контракту
Для операцій фінансової оренди (лізингу)	Дата фактичного передавання об'єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендареві

Податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку протягом такого звітного періоду у зв'язку з придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку; придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій в необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання у виробництві та/або поставці товарів (послуг) для оподатковуваних операцій у межах господарської діяльності платника податку.

Право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи такі товари (послуги) та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

Якщо в подальшому такі товари (послуги) починають використовуватися в операціях, які не є об'єктом оподаткування або звільнюються від оподаткування, чи основні фонди переводяться до складу невиробничих фондів, то з метою оподаткування такі товари (послуги), основні фонди вважаються проданими за їх звичайною ціною у податковому періоді, на який припадає початок такого використання або переведення, але не нижче від ціни їх придбання (виготовлення, будівництва, спорудження).

Не включаються до складу податкового кредиту:

- суми податку, якщо платник податку закуповує (виготовляє) товари (послуги) та основні фонди, які призначаються для їх використання в операціях, які не є об'єктом оподаткування або звільнюються від оподаткування;
- сума податку, сплачена платником податку під час придбання легкового автомобіля (крім таксомоторів), що включається до складу основних фондів (сума ПДВ, що сплачена, належить до складу валових витрат платника) сума податку, нарахована (сплачена) туристським оператором у зв'язку з придбанням (створенням) туристського продукту, не підлягає включенню до складу його податкового кредиту та включається до складу його валових витрат, за винятком окремих випадків, передбачених Законом «Про ПДВ»;
- сума податку, сплаченого у зв'язку з придбанням (виготовленням) матеріальних та нематеріальних активів (послуг), які не призначаються для їх використання в господарській діяльності такого платника;
- суми сплаченого (нарахованого) податку у зв'язку з придбанням товарів (послуг), не підтвержені податковими накладними чи митними деклараціями (іншими подібними документами).

Датою виникнення права платника податку на податковий кредит вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- або дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), дата виписки відповідного рахунка (товарного чека)
 - в разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків;
- або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг).

Узагальнення випадків та дат виникнення податкового кредиту наведені в табл. 16.3.

Таблиця 16.3

Випадки та дати виникнення податкового кредиту

Випадки виникнення податкового кредиту	Дата виникнення податкового кредиту
Для операцій з поставки товарів (робіт, послуг)	Дата здійснення першої з подій: – або дата списання з банківського рахунка платника податку для оплати товарів (робіт, послуг) (дата виписки відповідного рахунка (товарного чека) – в разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків); – або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг)
Для операцій з імпорту товарів (супутніх послуг)	Дата сплати податку за податковими зобов'язаннями
Для бартерних (товарообмінних) операцій	Дата отримання товарів (робіт, послуг) виходячи зі звичайних цін
З контрактів, визнаних довгостроковими	Дата збільшення валових витрат замовника довгострокового контракту
Для товарів (послуг), придбання(надання) яких контролюється приладами обліку	Факт отримання (надання) таких товарів (послуг)
Для операцій фінансової оренди	Дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу орендарем

Слід зазначити, що попередня оплата вартості товарів (супутніх послуг), які експортуються чи імпортуються, не змінюють значення податкового кредиту або податкових зобов'язань платника податку – відповідно такого експортера або імпортера.

Особа, яка протягом останніх дванадцяти календарних місяців мала оподатковувати поставки, вартість яких не перевищує суму 300 тис. грн, може вибрати касовий метод податкового обліку.

Якщо зазначений вибір здійснюється під час реєстрації такої особи як платника цього податку, касовий метод починає застосовуватися з моменту такої реєстрації і не може бути змінений до кінця року, протягом якого відбулася така реєстрація.

Якщо зазначений вибір здійснюється протягом будь-якого часу після реєстрації особи як платника цього податку, касовий метод починає застосовуватися з податкового періоду, наступного за податковим періодом, у якому було здійснено такий вибір, і не може бути змінений протягом наступних дванадцяти місячних (чотирьох кварталних) податкових періодів.

Рішення про вибір касового методу подається податковому органу разом із заявою про податкову реєстрацію або податковою декларацією за звітний (податковий) період, протягом якого було здійснено такий вибір.

Основними реєстрами для обліку податкових зобов'язань та кредиту є податкова накладна і реєстр отриманих та виданих податкових накладних.

Податкова накладна – звітний податковий документ, який підтверджує виникнення податкового зобов'язання у платника податку у зв'язку з продажем товарів

(робіт, послуг), і одночасно — права на податковий кредит у покупця-платника податку у зв'язку з придбанням товарів (послуг).

Податкова накладна заповнюється згідно з вимогами Порядку заповнення податкової накладної, затвердженої наказом ДПАУ від 30.05.1997 за № 165.

Платник податку зобов'язаний надати покупцю податкову накладну, що має містити всі реквізити.

Податкова накладна видається платником податку, який поставляє товари (послуги) на вимогу їх отримувача, та є підставою для нарахування податкового кредиту.

Підставою для нарахування податкового кредиту при постачанні товарів (послуг) за грошові кошти або з розрахунковими картками платіжних систем, банківськими або персональними чеками в межах 10 тис. грн за день є оформлений товарний чек, інший платіжний або розрахунковий документ, що підтверджує прийняття платежу, з указаною загальною сумою платежу, сумою податку і податкового номера постачальника (продавця).

Без податкової накладної дозволяється включати в податковий кредит суми ПДВ, зазначені в рахунках, що виставляються підприємствами зв'язку, а також підприємствами, що надають інші послуги, вартість яких визначається відповідно до показників приладів обліку та містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, за винятком тих, у яких форма встановлена міжнародними стандартами.

Підставою для нарахування податкового кредиту без одержання податкової накладної є:

- транспортні квитки;
- готельні рахунки;
- касові чеки, які містять суму поставлених товарів (послуг), загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера, але без визначення податкового номера постачальника. При цьому з метою такого нарахування загальна сума поставлених товарів (послуг) не може перевищувати 200 грн за день (без урахування податку на додану вартість).

Основні бухгалтерські проводки щодо виникнення податкових зобов'язань та кредиту наведені в табл. 16.4.

Таблиця 16.4

Основні проводки з обліку податкових зобов'язань та кредиту з ПДВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено податковий кредит з ПДВ щодо отриманих матеріальних цінностей без попередньої оплати	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
2	Відображено податковий кредит з ПДВ щодо придбаних основних засобів та нематеріальних активів без попередньої оплати	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
3	Відображено податковий кредит з ПДВ щодо отриманих послуг, виконаних робіт без попередньої оплати	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Продовження табл. 16.4

4	Відображено податковий кредит з ПДВ за попередньою оплатою за матеріальні цінності, основні засоби або нематеріальні активи, за отриманими послугами чи виконаними роботами	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
5	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ за відвантаженою готовою продукцією (товарами, роботами, послугами) без попередньої оплати	70 «Доходи від реалізації»	641 «Розрахунки за податками»
6	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ за реалізованими іншими оборотними активами	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»
7	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ за реалізованими основними засобами або нематеріальними активами	742 «Дохід від відновлення корисності активів»	641 «Розрахунки за податками»
8	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ щодо операцій з ліквідації основних засобів за власною ініціативою, з безкоштовної передачі неплатнику ПДВ, з переведення їх до складу невиробничих основних фондів	97 «Інші витрати»	641 «Розрахунки за податками»

Податок з доходів фізичних осіб

Податок з доходів фізичних осіб — це плата фізичної особи за послуги, які надаються їй територіальною громадою, на території якої така фізична особа має податкову адресу або розташовано особу, що утримує цей податок згідно із Законом.

Податок з доходів фізичних осіб розраховується та утримується із загального річного оподаткованого доходу, який складається з місячних оподатковуваних доходів та доходів, отриманих за кордоном. З частини оподатковуваних доходів податок сплачується за результатами місяця, з останніх доходів податок сплачується в кінці року.

Під час виплати доходу податок утримують податкові агенти — юридичні особи та суб'єкти підприємницької діяльності, які відповідальні за нарахування та утримання податку з платника.

Податкова соціальна пільга — сума, на яку платник податку може зменшити загальний місячний оподаткований дохід, що отриманий з джерел на території України від одного роботодавця у вигляді заробітної плати.

Види та порядок надання податкової соціальної пільги було розглянуто в розділі 13 «Облік розрахунків з оплати праці».

Під час обчислення доходу за різними формами (у вигляді заробітної плати в грошовій формі, доходу в натуральній формі, в іноземній валюті) необхідно враховувати таке:

- під час нарахування доходів у вигляді заробітної плати об'єкт оподаткування визначається як нарахована сума такої заробітної плати, зменшена на суму збору до Пенсійного фонду України та внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, які справляються з найманою особою;

— під час нарахування доходів у будь-яких негрошових формах об'єкт оподаткування визначається як вартість такого нарахування, визначена за звичайними цінами та помножена на коефіцієнт, який розраховується за такою формулою:

$$K = 100 : (100 - C_n), \quad (16.3)$$

де K — коефіцієнт;

C_n — ставка податку.

При цьому сума негрошового доходу, визначена за звичайною ціною, збільшується на:

- 1) суму ПДВ, якщо суб'єкт господарювання, який нараховує дохід, є платником ПДВ (ПДВ під час нарахування податку не виключається);
- 2) суму акцизного збору, якщо надається підакцизний товар.

Під час нарахування доходів в іноземній валюті їхня сума перераховується у гривні за курсом НБУ, що діяв на момент отримання таких доходів.

З 01.01.2007 р. ставка податку становить 15%. Окремі види доходів оподатковуються за іншими ставками. Так, максимальну ставку податку 26% (з 1 січня 2007 року — 30%) встановлено для доходів нерезидентів, доходів, отриманих як призи, а також у вигляді спадщини від спадкодавця-іноземця.

Мито і акцизний збір

Мито — непрямий податок, який стягується при перетині митного кордону, тобто в разі імпорту, експорту та транзиту товарів. Даний податок, як і акцизний збір, включається до ціни товарів, сплачується за рахунок покупця, його ставки диференційовані за групами товарів, перелік яких значно ширший, ніж перелік підакцизних товарів.

Митні збори і митні платежі — це своєрідна плата за виконання митницею своїх обов'язків і послуг, яка використовується для розвитку системи митних органів України.

Мито сплачується в національній валюті України за встановленими ставками, виходячи з митної вартості товару.

Митна вартість — це ціна товару, яка фактично сплачена або підлягає сплаті на момент перетину митного кордону України. До митної вартості включається ціна товару, зазначена в рахунку-фактурі, а також такі фактичні витрати, якщо їх не включено до рахунка-фактури:

- 1) на транспортування, вантажно-розвантажні роботи, страхування до пункту перетину митного кордону;
- 2) комісійні та брокерські;
- 3) плата за використання об'єктів інтелектуальної власності, яка повинна бути оплачена як умова їх ввезення (вивезення).

Порядок оплати і ставки мита визначаються Єдиним митним тарифом України. Згідно з законодавством, *Єдиний митний тариф* — це систематизоване зведення ставок мита, яким обкладаються товари та інші предмети, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі цієї території. Єдиний митний тариф ґрунтується на міжнародних визнаних нормах і розвивається в напрямі забезпечення максимальної відповідності до загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів і правил митної справи. Ставки Єдиного митного тарифу є єдиними для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності незалежно від форм власності, організації

господарської діяльності або територіального розміщення, за винятком випадків, передбачених законами України та її міжнародними договорами.

Єдиний митний тариф затверджує Верховна Рада України за поданням Кабінету Міністрів України.

Основні елементи мита показані в табл. 16.5.

Таблиця 16.5

Елементи мита

Платники	Об'єкт оподаткування	Ставки за варіантами		Сума мита за варіантами	
		I	II	I	II
Юридичні та фізичні особи, які здійснюють переміщення товарів через митницю	Митна вартість товару = Вартість товару у валюті контракту × Офіційний курс гривні до валютного контракту на день подачі митної декларації	У відсотках до митної вартості (диференціація залежно від товарної групи, країни походження)	У встановленому грошовому вираженні на одиницю товару	Митна вартість × Ставка мита, % / 100	Кількість одиниць товару × Мито в грошовому вираженні з одиниці товару

Оподатковувані товари зводяться в товарну класифікаційну схему, яка ґрунтується на Гармонізованій системі опису і кодування товарів.

Єдиний митний тариф України передбачає три види ставок, які відрізняються розмірами.

Преференційні ставки застосовуються:

- до товарів, які походять із країн, що входять разом з Україною в митні союзи;
- при встановленні спеціального преференційного митного режиму відповідно до міжнародних договорів;
- до товарів, які походять з країн, що розвиваються (крім продукції тваринництва, харчової промисловості, продуктів рослинного походження).

Пільгові ставки застосовуються до товарів, які походять:

- з країн, що користуються в Україні режимом найбільшого сприяння (Австрія, Великобританія, Італія, США, Німеччина, Франція та ін.);
- з країн, що розвиваються (за винятком товарних груп, за якими застосовуються преференційні ставки).

Повні (загальні) ставки застосовуються до інших товарів і предметів.

Вивізне мито є одним із інструментів регулювання структури експорту. Ставки вивізного мита затверджуються Кабінетом Міністрів України.

На відміну від більшості податків, мито розраховують не самі платники, а органи митної служби. Нарахування мита на товари та інші предмети, що підлягають обкладанню митом, проводиться на базі їхньої митної вартості, тобто ціни, яка фактично сплачена або підлягає сплаті за них на момент перетину митного кордону України.

Нараховані суми мита обов'язково записуються у вантажній митній декларації і підлягають сплаті платником з поточного рахунка (коли перетин кордону не дозволяється без сплати мита) або шляхом виписування векселів (якщо імпорт або експорт дозволяється з відстрочкою платежу до 90 днів).

Враховуючи те, що перетнути митний кордон без сплати мита неможливо, відповідальності за несплату не існує. Винятком є вексельні розрахунки, за якими дозволяється сплата мита протягом 90 днів. У випадку непогашення векселя на платника накладається штраф 100% від суми мита, а вексель погашається або платником, або банком, який акцептував вексель.

Акцизний збір — непрямий податок, основою якого виступає диференційований підхід до оподаткування різних товарів та товарних груп. Тому його відносять до категорії специфічних акцизів.

Нині в Україні підакцизними товарами є:

- алкогольні напої;
- спирт етиловий;
- тютюнові вироби;
- транспортні засоби;
- пиво солодове;
- бензини, дистилати, паливо тощо.

Перелік підакцизних товарів і ставки акцизного збору встановлює Кабінет Міністрів України.

Платниками акцизного збору переважно є виробники підакцизних товарів (резиденти і нерезиденти). Подальші продавці включають до ціни товару суму акцизного збору, яка оплачена виробником.

Крім виробників підакцизних товарів, акцизний збір сплачують:

- будь-які суб'єкти підприємницької діяльності, що імпортують на митну територію України підакцизні товари;
- фізичні особи — резиденти або нерезиденти, які ввозять підакцизні товари на митну територію України;
- юридичні або фізичні особи, які купують (орендують в інші форми володіння, користування або розпорядження) підакцизні товари у податкових агентів.

Об'єктом оподаткування акцизним збором є:

- обороти з реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів;
- обороти з реалізації товарів для власного споживання, промислової переробки (крім оборотів з реалізації для виробництва підакцизних товарів), а також для своїх працівників;
- митна (коли її немає — закупівельна) вартість імпортованих товарів, придбаних за іноземну валюту або в порядку обміну чи безкоштовної передачі.

Елементи справляння акцизного збору відображено в табл. 16.6.

Таблиця 16.6

Елементи справляння акцизного збору

Платники	Об'єкт оподаткування		Ставки
Юридичні та фізичні особи, які виготовляють і імпортують підакцизні товари	Для вітчизняних товарів — оборот за реалізацією	Для імпортованих товарів — митна вартість	Диференціюються залежно від товарної групи і походження товару (вітчизняний чи імпортований)

Відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» податок обчислюється:

- у твердих ставках у гривнях або в євро з одиниці реалізованих (переданих, ввезених в Україну) товарів;
- за ставками у відсотках до обороту з реалізації (передачі).

Акцизний збір, обчислений у євро, щодо товарів (продукції), що вироблені і реалізуються в Україні, сплачується у валюті України за валютним курсом НБУ, що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація товару (продукції), і залишається незмінним протягом кварталу.

Ставки акцизного збору є єдиними на всій території України.

Сума акцизного збору, якщо ставка встановлена в грошовому еквіваленті до фізичної одиниці виміру товару, обчислюється так:

- 1) при застосуванні ставки акцизного збору у гривнях за формулою

$$A = C \times K, \quad (16.4)$$

де A — сума акцизного збору;

C — ставка акцизного збору;

K — кількість товару, визначена у фізичних одиницях виміру;

- 2) при застосуванні ставки акцизного збору в євро за формулою

$$A = C \times \epsilon \times K, \quad (16.5)$$

де ϵ — курс гривні до євро станом на перший день відповідного кварталу.

Основною особливістю методики розрахунку акцизного збору за твердими ставками є те, що на розмір податку зовсім не впливає вартість товару (митна вартість у випадку імпорту);

3) сума акцизного збору, якщо ставка встановлена у відсотках, обчислюється за такими формулами:

- а) для вітчизняних товарів:

$$A = C \times B, \quad (16.6)$$

де B — вартість;

- б) для імпортних товарів:

$$A = B_m \times C, \quad (16.7)$$

де B_m — вартість митна.

До того ж при імпорті товарів акцизний збір нараховується на суму митної вартості з урахуванням фактично сплаченої суми мита.

$$A = (B_m + VM) \times C, \quad (16.8)$$

де A — сума акцизного збору;

B_m — митна вартість;

VM — ввізне мито;

C — ставка акцизного збору;

- 4) Якщо формується ціна з плановою нормою прибутку:

$$A = (C_b + \Pi) / (100\% \times C) \times C, \quad (16.9)$$

де C_B — собівартість;
 Π — прибуток.

Суми акцизного збору, що підлягають сплаті, визначаються платниками самостійно відповідно до чинного законодавства, виходячи з обсягів реалізованих підакцизних товарів (продукції) за встановленими ставками. Строки сплати до бюджету визначаються окремо для кожного виду підакцизної продукції.

Ресурсні платежі

До основних ресурсних платежів належать:

- 1) збір за використання радіочастотного ресурсу;
- 2) платежі за використання природних ресурсів;
- 3) збір на розвиток виноградарства, садівництва, хмелярства;
- 4) збір за забруднення навколишнього середовища.

Збір за використання радіочастотного ресурсу — це загальнообов'язковий збір, який сплачується з метою формування джерела коштів на фінансування заходів щодо ефективного його використання.

Справляння збору за використання радіочастотного ресурсу наведено в табл. 16.7.

Таблиця 16.7

Збір за використання радіочастотного ресурсу

Платники	Об'єкт	Ставка
Юридичні та фізичні особи — користувачі радіоелектронних засобів, або радіовипромінювальних пристроїв, які мають ліцензію на використання радіочастот	Операції з використання радіочастот	Залежно від ширини смуги, визначеної в ліцензії

Збір за спеціальне використання лісових ресурсів — це загальнодержавний збір за користування природними ресурсами, який впроваджується з метою відшкодування витрат на відновлення лісових угідь.

Механізм справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів наведено в табл. 16.8.

Таблиця 16.8

Збір за спеціальне використання лісових ресурсів

Платники	Об'єкт	Ставка
Юридичні та фізичні особи, яким надано в постійне або тимчасове користування земельні ділянки лісового фонду	Користування лісовими фондами для: заготівлі деревини, що випускається на пні, заготівлі живиці; заготівлі другорядних лісових матеріалів	Ставки, диференційовані у гривнях, встановлюються за: — породами (сосна, кедр, ялинка, дуб, ясен, клен і т.д.); — якістю деревини (ділова, дров'яна); — сортаментами (велика, середня, мілка); — лісотаксовим поясами та розрядами

До спеціального використання лісових ресурсів належить:

- заготівля деревини під час рубок головного користування;
- заготівля живиці;
- заготівля другорядних лісових матеріалів (пень, луб, кора, деревна зелень тощо);
- побічні користування лісом (випасання худоби, розміщення пасік, заготівля сіна тощо).

Збір справляється за встановленими таксами або у вигляді орендної плати чи доходу, одержаного від реалізації лісових ресурсів на конкурсних умовах. Такси на деревину лісових порід, що відпускається на пні, застосовуються з урахуванням розподілу лісів за лісотаксовими поясами і розрядами, видами основних порід лісу, якістю та сортаментом деревини.

Розмір орендної плати визначається за узгодженням сторін у договорі оренди, але не нижче від законодавчо встановлених такс.

Плата за користування надрами для видобування корисних копалин — це загальнодержавна плата за користування природними ресурсами України, які являють собою частину земної кори, що розташована під поверхнею суші та дном водойм і простягається до глибин, що доступні для геологічного вивчення та освоєння.

Плата за користування надрами для видобування корисних копалин справляється за фактично погашені в надрах обсяги балансових та позабалансових запасів (обсяги видобутих) корисних копалин. Обсяг погашених запасів корисних копалин визначається як сума обсягів видобутих корисних копалин та фактичних їх втрат у надрах під час видобування. Механізм справляння наведено в табл. 16.9.

Таблиця 16.9

Плата за користування надрами для видобування корисних копалин

Платники	Об'єкт	Ставка
Усі суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, які здійснюють видобування корисних копалин, включаючи підприємства з іноземними інвестиціями	Об'єм фактично погашених у надрах балансових та позабалансових запасів (об'єм добутих) корисних копалин	Нормативи плати за одиницю об'єму погашених, видобутих корисних копалин та нормативи плати до вартості добутої мінеральної сировини

Нормативи плати встановлюються для кожного виду корисних копалин (групи корисних копалин, близьких за призначенням) як базові або диференційовані залежно від геологічних особливостей та умов експлуатації родовищ. Базові нормативи плати за видобування корисних копалин залежно від виду корисних копалин встановлюються у фіксованому та відсотковому виразі. Фіксований вираз передбачає встановлення нормативів у гривнях за одиницю погашених у надрах запасів або видобутих корисних копалин. Відсотковий вираз передбачає встановлення нормативів у відсотках до вартості мінеральної сировини корисних копалин у процесі видобутку встановлюються для кожного родовища.

Плата за спеціальне використання водних ресурсів — це загальнодержавний збір за використання природних ресурсів, який установлюється з метою стимулювання раціонального та комплексного використання та відновлення, вирівнювання соціально-економічних умов господарювання при використанні водних ресурсів

різного ступеня доступності, проведення природоохоронних та ресурсозберігаючих заходів.

Плата за спеціальне використання водних ресурсів справляється за використання води з водних об'єктів, що забрана із застосуванням споруд або технічних пристроїв та скидання в них стічних вод.

Механізм стягнення плати за спеціальне використання водних ресурсів наведено і табл. 16.10.

Таблиця 16.10

Плата за спеціальне використання водних ресурсів

Платники	Об'єкт	Ставка
Підприємства, установи та організації незалежно від форми власності, а також громадяни — суб'єкти підприємницької діяльності, що використовують водні ресурси	Фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання	Нормативи збору за спеціальне використання поверхневих водних об'єктів та підземних вод встановлюються в копійках за кубічний метр

На спеціальне використання водних ресурсів встановлюються ліміти, які визначаються в дозволах на поставку води. Обсяг використаної води визначається водокористувачами самостійно на підставі даних первинного обліку за показниками вимірювальних приладів.

Плата за використання водних ресурсів не справляється: за воду, що використовується для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення; за воду, що використовується для протипожежних потреб; за воду, що використовується для потреб зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів тощо.

Збір за забруднення навколишнього середовища — це загальнодержавний збір за користування природними ресурсами, який встановлюється з метою відшкодування витрат на охорону навколишнього середовища.

Збір за забруднення навколишнього природного середовища справляється за:

- викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин;
- стоки забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів.

Механізм стягнення збору за забруднення навколишнього природного середовища представлено в табл. 16.11.

Збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства — це загальнодержавний збір, який утримується від реалізації в оптової-роздрібній торгівлі алкогольних напоїв та пива, включаючи імпортовані.

Механізм справляння збору наведено в табл. 16.12.

До складу виручки включаються також суми податку на додану вартість та акцизного збору, інших зборів і надбавок, що включені до продажної відпускної ціни. Податкові зобов'язання щодо сплати збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства виникають з моменту отримання коштів за реалізовані алкогольні напої та пиво. У разі реалізації продукції за попередньою оплатою податкові зобов'язання виникають з дати фактичного відвантаження оплаченої продукції.

Сума збору в обсяг реалізації не включається, торговельна надбавка з цієї суми не обчислюється.

Таблиця 16.11

Збір за забруднення навколишнього середовища

Платники	Об'єкт	Ставка
Підприємства, заклади, організації (далі – підприємства); відокремлені самостійні підрозділи підприємств, які не мають статусу юридичної особи, у тому числі об'єднання, філіали, відділи (далі – філіали), розміщені на території іншої територіальної общини, які мають банківські рахунки, ведуть окремий бухгалтерський облік своєї діяльності, складають окремий баланс; бюджетні, громадські та інші заклади та організації, навіть якщо витрати на його виплату не передбачені в кошторисі; постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи в Україні; громадяни, які здійснюють на території України та в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони викиди та скидання забруднювальних речовин у навколишнє природне середовище й розміщення відходів; правонаступник, який перестав функціонувати як самостійна юридична особа	Викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин стаціонарними та пересувними джерелами забруднення; скидання забруднювальних речовин безпосередньо у водні об'єкти; розміщення відходів	Ставки встановлюються у вигляді фіксованої плати, відповідно до кожного інгредієнта забруднювальної речовини і виду шкідливого впливу на довкілля, а також відповідно до виду забруднювальних речовин та класу небезпеки відходів, у гривнях на 1 т забруднювальних речовин

Таблиця 16.12

Збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства

Платники	Об'єкт	Ставка
Суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності й підпорядкування, які реалізують в оптовій-роздрібній торговельній мережі алкогольні напої та пиво	Виручка, одержана від реалізації в оптово-роздрібній торговельній мережі алкогольних напоїв та пива у вигляді грошових коштів	1% від об'єкта оподаткування (включаючи ПДВ та акцизний збір)

Інші податкові платежі

До інших податкових платежів належать:

- державне мито;
- плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності;
- податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;
- плата за землю.

Державне мито — це плата, яка справляється за вчинення юридичних дій та за видачу документів юридичного значення уповноваженими на те органами.

Механізм справляння державного мита наведено в табл. 16.13.

Таблиця 16.13

Державне мито

Платники	Об'єкт оподаткування	Ставка
Фізичні та юридичні особи, в інтересах яких здійснюються дії і яким видаються документи, що мають юридичне значення, уповноваженими на те органами	Факт здійснення дій і видачі документів, що мають юридичне значення, уповноваженими на те органами	Згідно з законодавством, в залежності від характеру дій і документів, за які справляється державне мито

Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності

Торговий патент — це державне свідоцтво, яке засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності чи його структурного (відокремленого) підрозділу займатися визначеними законодавством видами підприємницької діяльності. Торговий патент не засвідчує права інтелектуальної власності.

Механізм справляння плати за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності наведено в табл. 16.14.

Таблиця 16.14

Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності

Платники	Об'єкт оподаткування	Ставка
1. Юридичні особи і СПД, які не мають статусу юридичної особи, — резиденти і нерезиденти, а також їх відокремлені підрозділи, які здійснюють торговельну діяльність за готівкові кошти	Право на здійснення торговельної діяльності за готівкові кошти, а також з використанням інших форм розрахунків	Згідно із законодавством
2. Діяльність з обміну готівкових валютних цінностей	Право на здійснення діяльності з обміну готівкових валютних цінностей	Згідно із законодавством
3. Діяльність з надання послуг у сфері грального бізнесу	Право на здійснення діяльності у сфері грального бізнесу	
4. Діяльність з надання побутових послуг	Право на здійснення діяльності з надання побутових послуг	Згідно із законодавством

Податок з власників деяких наземних і водних транспортних засобів, самохідних машин і механізмів є джерелом фінансування будівництва, реконструкції, ремонту та утримання автомобільних шляхів загального користування й проведення природоохоронних заходів на водоймах.

Механізм справляння податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів наведено в табл. 16.15.

Таблиця 16.15

Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів

Платники	Об'єкт оподаткування	Ставка
Юридичні та фізичні особи, у власності яких є відповідні транспортні засоби	Об'єм двигуна автотранспорту та довжина корпусу засобів водного транспорту	У гривнях зі 100 см куб. об'єму циліндрів двигуна чи 100 см довжини корпусу

Плата за землю (орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності) — це податок на володіння та користування землею, який справляється з юридичних та фізичних осіб.

Основні нормативні документи при обчисленні плати за землю:

1. Земельний кодекс України № 2768-III від 25.10.2001 р., із змінами і доповненнями.
2. Закон України від 19.09.1996 р. № 378 «Про плату за землю».
3. Закон України від 06.10.1998 р. № 161-XIV «Про оренду землі».
4. Постанова КМУ від 12.05.2000 р. №783 «Про проведення індексації грошової оцінки земель».

Механізм справляння плати за землю наведено в табл. 16.16.

Таблиця 16.16

Плата за землю

Платники	Об'єкт оподаткування	Ставка
Юридичні та фізичні особи — власники землі і землекористувачі	Площа земельної ділянки	Диференційовані за: а) землями сільськогосподарського призначення — залежно від напрямів використання землі (рілля, багаторічні насадження, сінокоси і пасовища) та родючості ґрунтів; б) землями несільськогосподарського призначення за групами населених пунктів залежно від чисельності населення та місцезнаходження земельної ділянки

Плата за землю справляється у двох формах: земельний податок і орендна плата. Розрахунок земельного податку залежить від того, проведена грошова оцінка земель чи ні.

Обчислення плати за землю, грошову оцінку яких проведено

Сума податку за землю, де проведено грошову оцінку землі, розраховується за формулою

$$C_n = BV \times S \times C \times K_p \quad (16.10)$$

де C_n — сума плати за землю;

BV — балансова вартість 1 м² метру квадратного в залежності від факторів розташування (встановлюється згідно Закону України «Про плату за землю»);

S — площа земельної ділянки;

C — ставка податку;

K_i — коефіцієнт індексації грошової оцінки.

Коефіцієнт індексації грошової оцінки визначається за формулою

$$K_i = (I - 10) / 100, \quad (16.11)$$

де I — середньорічний індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація. Якщо значення K_i не перевищує 1, індексації не проводять. Кінцева сума грошової оцінки землі населеного пункту залежить від місця розташування земельної ділянки, функціонального використання землі та виду діяльності платника.

Обчислення податку за землі, грошової оцінки яких не проведено

Сума плати за землю, грошової оцінки якої не проведено, розраховується за формулою

$$C_n = P_d \times CC_n, \quad (16.12)$$

де C_n – сума податку за землю;

P_d – площа ділянки;

CC_n – середня ставка податку, яка коригується на коефіцієнт індексації (коефіцієнт індексації визначається Законом України про державний бюджет на відповідний рік).

Після того як буде розраховано суму плати за землю, за необхідності застосовують додаткові коефіцієнти, а саме:

- коефіцієнт, що застосовують у містах Києві, Сімферополі, Севастополі;
- місцеві коефіцієнти: коефіцієнт до середньої ставки податку, функціональний коефіцієнт, локальний коефіцієнт (встановлює сільська (міська) рада), але не вище, ніж у 2 рази від середніх ставок податку з урахуванням установлених законом коефіцієнтів;
- курортний коефіцієнт (якщо земельна ділянка віднесена до статусу курортних).

Для правильності нарахування та обчислення земельного податку важливим є розподіл земель за їхніми категоріями.

Згідно із Земельним кодексом, землі України за основним цільовим призначенням поділяються на ряд категорій. Віднесення земель до певних категорій здійснюється на підставі рішень органів державної влади та місцевого самоврядування відповідно до їхніх повноважень.

Слід зазначити, що при оподаткуванні земельної ділянки ставки земельного податку залежатимуть від таких чинників:

- регіону розміщення земельної ділянки;
- напряму використання земельної ділянки (цільове й нецільове використання);
- категорії земель;
- функціонального використання та місцезнаходження земельної ділянки та ін.

За категоріями землі поділяються на:

- землі сільськогосподарського призначення;
- землі житлової та громадської забудови;
- землі природо-заповідного та іншого природоохоронного призначення;
- землі оздоровчого призначення;
- землі рекреаційного призначення;
- землі історико-культурного призначення;
- землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення;
- землі лісового фонду;
- землі водного фонду.

16.3. Місцеві податки і збори

Місцеві податки і збори — це обов'язкові платежі, які, згідно із законодавством, запроваджуються органами місцевого самоврядування на підпорядкованих їм територіях і повністю зараховуються до відповідних місцевих бюджетів.

Перелік місцевих податків і зборів, механізм справляння та порядок їхньої сплати, граничний розмір ставок устанавлюються органами місцевого самоврядування відповідно до Закону України від 25.06.1991 р. за № 1251-ХІІ «Про систему оподаткування» та Декрету Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 р. за № 56-93 «Про місцеві податки і збори».

Платники зобов'язані сплачувати місцеві податки і збори в терміни, визначені відповідними рішеннями органів місцевого самоврядування з урахуванням таких особливостей:

1. Окремі місцеві збори сплачуються до місцевих бюджетів нерегулярно, до здійснення певної дії, до видачі дозволу. Це стосується зборів за видачу ордеру на квартиру, за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі. Розрахунки в такому разі зі зборів не подаються.
2. Місцеві податки і збори сплачуються до місцевих бюджетів регулярно їх безпосередніми платниками. Це стосується податку з реклами, комунального податку, збору за право користування знаками місцевої символіки. У багатьох випадках встановлюється щомісячна сплата перелічених платежів і квартальна періодичність подання звітності.
3. Окремі місцеві податки і збори сплачуються до місцевих бюджетів регулярно органами, уповноваженими справляти ці платежі. Це стосується збору за паркування автомобілів, готельного, ринкового, курортного зборів. У багатьох випадках встановлюється щоденна або щодакна сплата таких зборів і щомісячна періодичність подання звітності.

Комунальний податок — це обов'язковий місцевий податок, який нараховується на основі неоподаткованого мінімуму доходів громадян та середньооблікової чисельності працюючих.

Механізм справляння податку наведений у табл. 16.17.

Таблиця 16.17

Комунальний податок

Елемент податку	Характеристика
Платники	Юридичні особи, за винятком бюджетних установ, планово-дотаційних організацій, та сільськогосподарських підприємств
Об'єкт	Фонд оплати праці, розрахований виходячи з офіційно встановленого неоподаткованого мінімуму доходів громадян (незалежно від фактично сплаченої заробітної плати), помноженого на середньоспискову чисельність працюючих за звітний місяць
Ставка	Граничний розмір ставки не повинен перевищувати 10%

Реклама — інформація про особу чи товар, розповсюджена в будь-якій формі та в будь-який спосіб і призначена сформулювати або підтримати обізнаність споживачів реклами та їх інтерес щодо таких особи чи товару.

Основні засади рекламної діяльності в Україні, регулювання правових відносин, що виникають у процесі створення, розповсюдження, одержання реклами, визначає Закон України від 11.07.2003 за № 1121-IV «Про рекламу».

Механізм справляння податку з реклами представлено в табл. 16.18.

Таблиця 16.18

Податок з реклами

Елемент податку	Характеристика
Платники	Усі юридичні та фізичні особи, які оплачують послуги за встановлення та розміщення реклами, що носить комерційно-інформаційний характер
Об'єкт	Вартість послуг за встановлення та розміщення реклами, а у випадку, коли рекламні роботи виконуються власними силами рекламодавця, — сума фактично здійснених витрат
Ставка	0,1% вартості послуг за розміщення одноразової реклами всіх видів; 0,5% вартості за розміщення реклами на тривалий час (більше одного дня); 0,3% вартості за розміщення реклами на майні, товарах народного споживання або одязі

Ринковий збір — це плата за право зайняття місця для торгівлі на ринках усіх форм власності, зокрема у павільйонах, на критих і відкритих столах, майданчиках для торгівлі з автомашин, візків, мотоциклів, ручних візків.

Механізм справляння збору наведено в табл. 16.19.

Таблиця 16.19

Ринковий збір

Елемент податку	Характеристика
Платники	Юридичні особи усіх форм власності, їхні філії, відділення, представництва та громадяни, які реалізують сільськогосподарську, промислову продукцію та інші товари на ринках
Об'єкт	Плата за торгові місця на ринках та в павільйонах, на критих і відкритих столах, майданчиках для торгівлі з автомашин, візків, мотоциклів, ручних візків за кожний день торгівлі
Ставка	Для фізичних осіб — від 0,05 до 0,15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Для юридичних осіб — від 0,2 до 2 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Збір за паркування автотранспорту — це збір, який стягується з юридичних та фізичних осіб за паркування автомобілів у спеціально обладнаних або відведених для цього місцях.

Механізм справляння збору наведено в табл. 16.20.

Таблиця 16.20

Збір за паркування автотранспорту

Елемент податку	Характеристика
Платники	Юридичні особи та громадяни, які припарковують автомобілі у спеціально обладнаних або відведених для цього місцях

Продовження табл. 16.20

Об'єкт	Плата за стоянку з розрахунку за один час паркування
Ставка	Ставка збору за паркування автотранспорту встановлюється з розрахунку за одну годину паркування. Її граничний розмір у спеціально обладнаних місцях не повинен перевищувати 3% неоподаткованого мінімуму доходів громадян, а у відведених місцях – 1%

Курортний збір — це збір з громадян, які тимчасово перебувають у курортній місцевості.

Механізм справляння наведено в таблиці 16.21.

Таблиця 16.21

Курортний збір

Елемент податку	Характеристика
Платники	Громадяни, які прибувають до курортної місцевості
Об'єкт	Плата за послуги при реєстрації громадян установами, відповідальними за дотриманням правил паспортної системи
Ставка	Не більше ніж 10% неоподаткованого мінімуму доходів громадян

Збір за участь у бігах на іподромі — це збір, який стягується з юридичних осіб та громадян, які виставляють своїх коней на змаганнях комерційного характеру.

Механізм справляння збору наведено в табл. 16.22.

Таблиця 16.22

Збір за участь у бігах на іподромі

Елемент податку	Характеристика
Платники	Юридичні особи та громадяни, які виставляють своїх коней на змаганнях комерційного характеру
Об'єкт	Плата за участь у бігах при реєстрації учасників
Ставка	Не більше трьох неоподаткованих мінімумів доходів громадян

Збір за виграш у бігах на іподромі — це збір, який стягується з осіб, які виграли на іподромі у грі на тоталізаторі.

Механізм справляння збору наведено в табл. 16.23.

Таблиця 16.23

Збір за виграш у бігах на іподромі

Елемент податку	Характеристика
Платники	Особи, які виграли у грі на тоталізаторі на іподромі
Об'єкт	Сума виграшу у бігах на іподромі
Ставка	Не повинна перевищувати 6% від суми виграшу

Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі — це збір, який стягується у вигляді відсоткової надбавки до плати, визначеної за участь у грі.

Механізм справляння збору наведено в табл. 16.24.

Таблиця 16.24

Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі

Елемент податку	Характеристика
Платники	Учасники гри на тоталізаторі на іподромі, які придбали білети на участь у грі
Об'єкт	Вартість білетів на участь у грі на тоталізаторі
Ставка	Не повинна перевищувати 5% від суми плати, визначеної за участь у грі на тоталізаторі

Збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей — це збір, який стягується за право проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей.

Механізм справляння збору наведено в табл. 16.25.

Таблиця 16.25

Збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей

Елемент податку	Характеристика
Платники	Юридичні і фізичні особи, які мають дозвіл на проведення місцевого аукціону, конкурсного продажу і лотерей, що видається уповноваженою організацією
Об'єкт	Вартість заявлених на місцеві аукціони, конкурсний розпродаж товарів виходячи з їх початкової ціни або сума, на яку випускається лотерея
Ставка	0,1% вартості заявлених товарів або суми, на яку випускається лотерея, але не більше трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян із кожного учасника

Збір за видачу ордера на квартиру — це збір за послуги, пов'язані з видачею документів, які дають право на заселення квартири.

Механізм справляння збору наведено в табл. 16.26.

Таблиця 16.26

Збір за видачу ордера на квартиру

Елемент податку	Характеристика
Платники	Одержувачі ордера на квартиру
Об'єкт	Плата за послуги, пов'язані з видачею документів, які дають право на заселення квартири
Ставка	30% неоподаткованого мінімуму доходів громадян

Збір за право використання місцевої символіки — це збір за право використовувати цю символіку в комерційних цілях.

Механізм справляння збору наведено в табл. 16.27.

Таблиця 16.27

Збір за право використання місцевої символіки

Елемент податку	Характеристика
Платники	Юридичні особи та громадяни, які використовують місцеву символіку в комерційних цілях

Продовження табл. 16.27

Об'єкт	Вартість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг
Ставка	Для юридичних осіб — 0,1% вартості виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг із використанням місцевої символіки. Для громадян, які займаються підприємницькою діяльністю — 5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян

Збір за право проведення кіно- і телезіжок — це збір, який стягується за право проведення кіно- і телезіжок.

Механізм справляння збору наведено в табл. 16.28.

Таблиця 16.28

Збір за право проведення кіно- і телезіжок

Елемент податку	Характеристика
Платники	Комерційні кіно- і телеорганізації, включаючи організації з іноземними інвестиціями, та зарубіжні організації, які проводять зйомки
Об'єкт	Фактичні витрати на проведення необхідних для здійснення зйомок додаткових заходів місцевими органами виконавчої влади
Ставка	Не повинна перевищувати фактичні витрати на проведення зазначених заходів

Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі — це плата за оформлення та видачу дозволів на торгівлю у спеціально відведених для цього місцях.

Механізм справляння збору наведено в табл. 16.29.

Таблиця 16.29

Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі

Елемент податку	Характеристика
Платники	Юридичні та фізичні особи, які реалізують сільськогосподарську, промислову продукцію та інші товари у спеціально відведених місцях
Об'єкт	Плата за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі
Ставка	Не повинен перевищувати: <ul style="list-style-type: none"> – 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян для суб'єктів, які постійно здійснюють торгівлю у спеціально відведених для цього місцях; – одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян за день за одноразову торгівлю

16.4. Внески до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування*Пенсійний фонд*

Основним документом, який регулює основи та механізм функціонування системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування є Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. №1058-IV.

Загальна структура пенсійної системи є трирівневою:

- солідарна пенсійна система — перший рівень;
- накопичувальна пенсійна система — другий рівень;
- система недержавного пенсійного забезпечення — третій рівень.

Солідарна пенсійна система функціонує за участю Пенсійного фонду України. Виплата пенсій та надання соціальних послуг здійснюється за рахунок коштів Пенсійного фонду, які формуються за рахунок надходжень страхових внесків від працюючих осіб. Солідарна пенсійна система є обов'язковою.

Накопичувальна пенсійна система функціонує за участю накопичувального фонду та органів його управління. Накопичувальна пенсійна система є обов'язковою.

Накопичувальний Пенсійний фонд створюється як цільовий позабюджетний фонд з метою акумулювання страхових внесків застрахованих осіб, які передбачається враховувати на накопичувальних пенсійних рахунках та інвестувати з метою отримання інвестиційного доходу в інтересах застрахованих осіб. За допомогою другого рівня планується збільшити розмір пенсійних виплат за рахунок інвестиційного доходу. В накопичувальному фонді грошові кошти будуть використовуватися для оплати договорів страхування довічних пенсій або одноразових виплат застрахованим особам при досягненні ними пенсійного віку.

Система недержавного пенсійного забезпечення функціонує за участю банківських установ, недержавних пенсійних фондів та органів їхнього управління, страхових організацій. Система недержавного пенсійного забезпечення є добровільною.

Одним з основних джерел надходжень до Пенсійного фонду є страхові внески — грошові кошти відрахувань на соціальне страхування та збори — грошові кошти, які сплачуються на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

Категорії платників та розміри страхових внесків наведено в табл. 16.30.

Таблиця 16.30

Механізм справляння внесків до Пенсійного фонду

№ з/п	Категорія платників	Розмір страхових внесків від об'єкта оподаткування
Нарахування внесків		
1	Підприємства, установи та організації усіх форм власності, виду діяльності та господарювання (в т.ч. ті, що обрали особливий спосіб оподаткування, крім платників фіксованого сільськогосподарського податку), а також інші роботодавці, які використовують працю найманих працівників і здійснюють витрати на оплату їхньої праці	33,2% фактичних витрат на оплату праці працівників (у т.ч. в натуральній формі), винагород фізичним особам за виконання робіт (послуг) за договорами цивільно-правового характеру, що підлягають обкладенню ПДФО, а також допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю (об'єкт оподаткування);
	Фізичні особи — СПД (у т.ч. ті, які обрали особливий порядок оподаткування) та інші особи, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору або за договорами цивільно-правового характеру	4% від об'єкта оподаткування для працівників-інвалідів
2	Платники фіксованого сільськогосподарського податку	26,96% від об'єкта оподаткування для всіх працівників (у т.ч. інвалідів)

Продовження табл. 16.30

3	Підприємства всеукраїнських громадських організацій інвалідів, у яких кількість інвалідів становить не менше ніж 50% загальної чисельності працюючих	4% від об'єкта оподаткування для всіх працівників цих підприємств; 33,2% для осіб, які виконують роботи за договорами цивільно-правового характеру
4	Фізичні особи – СПД, члени їхніх сімей, які беруть участь у підприємницькій діяльності, за винятком тих, що обрали особливий спосіб оподаткування (за себе)	33,2% суми доходу (прибутку), що отриманий від такої діяльності та підлягає обкладенню ПДФО, але не менше від мінімального страхового внеску
5	Особи, які забезпечують себе роботою самостійно, провадять адвокатську, нотаріальну, творчу та іншу діяльність і отримують дохід від такої діяльності	
6	Фізичні особи – СПД, які обрали особливий спосіб оподаткування (фіксований податок, єдиний податок), та члени їхніх сімей, які беруть участь у підприємницькій діяльності (за себе)	У фіксованому розмірі
7	Підприємства, установи, організації, що виплачують грошове забезпечення, допомогу (у т.ч. по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку)	50% мінімального страхового внеску (на 2009 рік). З кожним роком відсоток збільшуватиметься на 10.
8	Особо, які беруть участь добровільно у загальнодержавному пенсійному страхуванні	У розмірі, визначеному договором, але не менше від мінімального страхового внеску
Утримання внесків		
1	Громадяни, які працюють на умовах трудового договору (контракту), за договорами цивільно-правового характеру або виконують роботу на інших умовах, передбачених законодавством	2% суми доходу у вигляді заробітної плати, інших винагород, що підлягає обкладенню ПДФО
2	Особи льотних екіпажів повітряних суден цивільної авіації (пілоти, штурмани, бортінженери, бортмеханіки, бортрадисти, льотчики-спостерігачі) і бортоператори, які виконують спеціальні роботи в польотах	1% суми доходу у вигляді заробітної плати, інших винагород, що підлягає обкладенню ПДФО, якщо дохід не перевищує 150 грн; 2% – від 150 до 250 грн; 3% – від 250 до 350 грн; 4% – від 350 до 500 грн; 5% – понад 500 грн.
3	Застраховані особи, які мають статус держслужбовців або працюють на посадах, що дають право на отримання пенсії за спеціальними законами України	1% суми доходу у вигляді заробітної плати, інших винагород, що підлягає обкладенню ПДФО, якщо дохід не перевищує 150 грн; 2% – від 151 до 250 грн; 3% – від 251 до 350 грн; 4% – від 351 до 500 грн; 5% – понад 500 грн.

До внесків на обов'язкове державне соціальне страхування належать:

- внески на обов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, зумовленими народженням і похованням;
- внески на обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;
- внески на обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності.

Основним документом, який регулює правові, організаційні та фінансові основи загальнообов'язкового державного соціального страхування громадян у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, у зв'язку з вагітністю та пологами, народженням дитини та необхідністю догляду за нею, а також надання послуг санаторно-курортного лікування на оздоровлення застрахованих осіб та членів їхніх сімей, є Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, зумовленими народженням і похованням» від 18.01.2001 за № 2240-III.

Загальнообов'язкове державне страхування на випадок безробіття передбачає систему прав, обов'язків та гарантій, які передбачають матеріальне забезпечення на випадок безробіття за незалежних від застрахованих осіб обставин та надання соціальних послуг за рахунок коштів фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття. Основним нормативним документом є Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» від 2 березня 2000 р. за № 1533-III.

Правову основу, економічний механізм та організаційну структуру загальнообов'язкового державного страхування громадян від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які призвели до втрати працездатності або загибелі застрахованих на виробництві визначає Закон України від 23 вересня 1999 р. за № 1105-XIV «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності».

Категорії платників та розміри страхових внесків наведено в табл. 16.31.

На рахунках бухгалтерського обліку нарахування страхових внесків відносяться на витрати діяльності і відображаються проводкою: Дт 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 97 «Інші витрати» тощо; Кт 651 «За пенсійним забезпеченням», 652 «За соціальним страхуванням», 653 «За страхуванням на випадок безробіття».

Утримання страхових внесків із заробітної плати зменшують нарахований дохід працівника і відображаються проводкою: Дт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»; Кт 651 «За пенсійним забезпеченням», 652 «За соціальним страхуванням», 653 «За страхуванням на випадок безробіття».

Таблиця 16.31

**Механізм справляння внесків до фондів загальнообов'язкового
державного соціального страхування**

№ з/п	Категорія платників	Розмір страхових внесків залежно від об'єкта оподаткування
Внески до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності		
1	Підприємства, установи, організації та інші юридичні особи незалежно від форми власності і виду діяльності	1,4% фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, які включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, і підлягають обкладенню ПДФО
2	Іноземні підприємства, розташовані в Україні	
3	Філії та інші відокремлені підрозділи, які самостійно здійснюють розрахунки з оплати праці	
4	Фізичні особи, що використовують працю найманих працівників	
5	Підприємства та організації громадських організацій інвалідів, де кількість інвалідів становить не менше 50% загальної чисельності працюючих за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менше 25% від суми загальних витрат на оплату праці	0,7% фактичних витрат на оплату праці найманих працівників-інвалідів, у тому числі в натуральній формі; 1,4% фактичних витрат на оплату праці інших найманих працівників, у тому числі в натуральній формі
6	Підприємства, установи й організації УТОГ та УТОС	0,5% фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, у тому числі в натуральній формі
7	Наймані працівники, які працюють за трудовими договорами	0,5% суми оплати праці, що включає основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, в тому числі в натуральній формі, і підлягає обкладенню ПДФО, якщо заробітна плата не перевищує рівня прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи; 1% — якщо заробітна плата перевищує рівень прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи
8	Наймані працівники-інваліди, що працюють на підприємствах і в організаціях УТОГ та УТОС	0,25% суми оплати праці, що включає основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, і підлягає обкладенню ПДФО

Продовження табл. 16.31

9	<p>На добровільних засадах:</p> <ul style="list-style-type: none"> – особи, що займаються підприємницькою, адвокатською, творчою та іншою діяльністю, пов'язаною з отриманням доходу безпосередньо від цієї діяльності, в тому числі члени творчих спілок і творчі працівники, що не є членами творчих спілок; – фізичні особи, що виконують роботи (послуги) за цивільно-правовими угодами; – громадяни України, які працюють за її межами і не застраховані в іншій країні, якщо інше не передбачене міжнародними договорами, ратифікованими Верховною Радою України 	3,4% суми оподаткованого доходу (прибутку)
Внески до Фонду соціального страхування на випадок безробіття		
1	Підприємства, установи, організації та інші юридичні особи незалежно від форми власності і виду діяльності	1,6% фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, які включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, і підлягають обкладенню ПДФО
2	Іноземні підприємства, розміщені в Україні	
3	Філії та інші відокремлені підрозділи, які самостійно здійснюють розрахунки з оплати праці	
4	Фізичні особи, які використовують працю найманих працівників	
5	Підприємства та організації громадських організацій інвалідів, де кількість інвалідів становить не менше 50% загальної чисельності працюючих і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менше 25% суми загальних витрат на оплату праці	Звільнені від сплати внесків у частині витрат на оплату праці найманих працівників-інвалідів; 1,6% фактичних витрат на оплату праці інших найманих працівників, у тому числі в натуральній формі
6	Підприємства, установи й організації УТОГ та УТОС	Звільнені від сплати внесків
7	<p>Наймани працівники, які працюють за трудовими договорами. Не є платниками внесків:</p> <ul style="list-style-type: none"> – працюючі пенсіонери та особи, у яких виникло право на пенсію (відповідно до чинного законодавства); – іноземці та особи, які тимчасово працюють за наймом в Україні; – застраховані особи на період відпустки по догляду за дитиною до досягнення нею 3-річного віку (6-річного – на підставі медичного висновку) 	0,6% суми оплати праці, що включає основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, в тому числі в натуральній формі, і підлягає обкладенню ПДФО

Продовження табл. 16.31

8	<p>На добровільних засадах:</p> <ul style="list-style-type: none"> – особи, що займаються підприємницькою, адвокатською, творчою та іншою діяльністю, пов'язаною з отриманням доходу безпосередньо від цієї діяльності, у тому числі члени творчих спілок і творчі працівники, що не є членами творчих спілок; – фізичні особи, що виконують роботи (послуги) за цивільно-правовими угодами; – громадяни України, які працюють за її межами і не застраховані в іншій країні, якщо інше не передбачене міжнародними договорами, ратифікованими Верховною Радою України 	1,8% суми оподаткованого доходу (прибутку)
Внески до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві		
1	Підприємства, установи, організації та інші юридичні особи незалежно від форми власності і виду діяльності	Об'єктом оподаткування є фактичні витрати на оплату праці найманих працівників, які включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, в тому числі в натуральній формі, і підлягають обкладенню ПДФО. Розмір страхового тарифу залежить від класу професійного ризику виробництва, до якого віднесене підприємство
2	Іноземні підприємства, розміщені в Україні	
3	Філії та інші відокремлені підрозділи, які самостійно здійснюють розрахунки з оплати праці	
4	Фізичні особи, що використовують працю найманих працівників	
5	<p>На добровільних засадах:</p> <ul style="list-style-type: none"> – особи, що займаються підприємницькою, адвокатською, творчою та іншою діяльністю, пов'язаною з отриманням доходу безпосередньо від цієї діяльності; – фізичні особи, що виконують роботи (послуги) за цивільно-правовими угодами 	

16.5. Практичний блок

Контрольні запитання

1. Чим податки відрізняються від обов'язкових платежів?
2. Яким нормативним документом встановлено перелік податків та обов'язкових платежів в Україні?
3. Дайте визначення прямих і непрямих податків. Які податки належать до прямих і непрямих.
4. Як визначити оподатковуваний прибуток?
5. Що включається в валовий дохід для розрахунку оподаткованого прибутку?
6. Як визначається ПДВ до сплати та в які терміни сплачується?
7. Що таке бюджетне відшкодування з ПДВ та як його отримати?
8. Назвіть об'єкти оподаткування ПДФО та ставки.
9. Які існують ставки акцизного збору?
10. Що є підакцизними товарами? Хто є платниками акцизного збору?
11. Назвіть види мита.
12. Порядок справляння страхових внесків до фонду соціального страхування на випадок безробіття.
13. Порядок справляння страхових внесків до Пенсійного фонду.
14. Як розраховується податок з власників транспортних засобів?
15. Порядок справляння комунального податку.
16. За які види діяльності здійснюється плата за патентування деяких видів підприємницької діяльності?
17. Назвіть особливості розрахунку плати за землі сільськогосподарського призначення.
18. Особливості розрахунку плати за землі, які містяться в населених пунктах.
19. Як визначаються відстрочені податкові активи або зобов'язання?
20. Як в програмі «1С:Бухгалтерія» ведеться облік валових доходів та витрат, а також формується податковий кредит та зобов'язання з ПДВ?

Тести для самоконтролю

1. *Податки — це:*
 - а) обов'язкові платежі юридичних осіб до місцевих бюджетів залежно від розміру доходів;
 - б) обов'язкові платежі фізичних осіб до бюджетної системи залежно від вартості майна;
 - в) обов'язкові платежі до бюджету відповідного рівня, здійснювані юридичними та фізичними особами в порядку і на умовах, що визначаються законами про оподаткування.
2. *Об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом:*
 - а) зменшення суми валового доходу звітного періоду на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань;
 - б) зменшення суми скоригованого валового доходу на суму будь-яких витрат платника податку та суму амортизаційних відрахувань;
 - в) зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які купуються (виготовляються) таким платником податку для їхнього подальшого використання у власній господарській діяльності та на суму амортизаційних відрахувань;
 - г) зменшення суми скоригованого доходу звітного періоду на суму валових витрат.

3. Прибуток підприємства за звітний період визначається як:

- а) вигог від реалізації продукції за винятком ПДВ і собівартості продукції;
- б) сума скоригованого валового доходу, зменшена на суму валових витрат та амортизаційних відрахувань;
- в) сума скоригованого валового доходу, зменшена на суму валових витрат;
- г) сума валового доходу, зменшена на суму валових витрат та амортизаційних відрахувань.

4. До складу валових витрат включаються суми витрат, пов'язані з поліпшенням основних фондів:

- а) повністю;
- б) у розмірі 5% сукупної балансової вартості груп основних фондів на початок звітного періоду;
- в) у розмірі 8% сукупної балансової вартості груп основних фондів на початок звітного періоду;
- г) у розмірі 10% сукупної балансової вартості груп основних фондів на початок звітного періоду.

5. Податок на додану вартість є:

- а) непрямим податком, який сплачується до державного бюджету на кінцевому етапі виробництва або споживання;
- б) непрямим податком, який сплачується до державного бюджету на кожному етапі просування товару від виробництва до споживача;
- в) непрямим податком, який сплачується до державного бюджету і є складовою частиною прибутку підприємства;
- г) правильної відповіді немає.

6. Що є об'єктом оподаткування ПДВ операцій з поставки товарів (робіт, послуг):

- а) продаж товарів (робіт, послуг) на митній території України, в тому числі операції з оплати вартості об'єктів за договорами фінансової оренди (лізингу) та операцій з передачі права власності на об'єкти схову постачальника;
- б) передача основних фондів як внеску до статутного фонду юридичної особи для формування її цілісного майнового комплексу в обмін на корпоративні права при ввезенні на митну територію України;
- в) передача майна в заставу позикодавцеві (кредитору) згідно з договором позики та його повернення заставодавцю після закінчення дії такого договору;
- г) ввезення на митну територію товарів для видавничої діяльності з виготовлення підручників.

7. Датою виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість вважається:

- а) дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника податку;
- б) дата відвантаження товарів покупцеві, а для робіт (послуг) — дата оформлення документа, що підтверджує факт виконання робіт;
- в) подія, що сталася раніше: або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника податку, або дата відвантаження товарів покупцеві з оформленням відповідного документа.

8. Єдиний митний тариф України — це:

- а) податок на товари та предмети, які перетинають митний кордон України;
- б) обов'язковий платіж за здійснення певних дій та видачу документів, маючих юридичне значення, уповноваженими на те органами;
- в) систематизоване зведення ставок мита;
- 4) немає жодної правильної відповіді.

9. Які існують особливі види мита для захисту економічних інтересів України та українських товаровиробників:

- а) преференційні, повні, пільгові;
- б) специфічні, адвалерні, комбіновані;
- в) компенсаційні, спеціальні, антидемпінгові;
- г) ввізні, вивізні, сезонні.

10. Акцизний збір – це:

- а) податок на висококорентабельні та високомонопольні товари;
- б) специфічний акциз;
- в) непрямий податок;
- г) усі відповіді правильні.

11. Ставки акцизного збору встановлюються:

- а) у відсотках до обороту з продажу;
- б) у відсотках від ціни одиниці продукції;
- в) у твердих сумах з обороту продажу.
- г) за ставками у відсотках до обороту з продажу та в твердих сумах з одиниці реалізованого товару.

12. Податкова соціальна пільга:

- а) це сума витрат, понесених платником податку – резидентом у зв'язку придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних осіб або юридичних осіб протягом звітного року, на суму яких дозволяється зменшення суми його загального річного оподаткованого доходу, одержаного за наслідками такого звітного року;
- б) дає право на пільгове оподаткування окремих видів доходів фізичних осіб;
- в) дає право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати;
- г) застосовується до всіх видів доходів фізичної особи, якщо сукупно розмір місячного оподаткованого доходу не перевищує 510 грн.

13. До складу загального місячного або річного оподаткованого доходу платника податку включаються такі доходи:

- а) сума державної адресної допомоги;
- б) аліменти, що виплачуються платникові податку;
- в) дохід, отриманий платником податку від його працедавця як додаткове благо;
- г) допомога за вагітністю та пологами.

14. До складу загального місячного оподаткованого доходу не включаються:

- а) вартість путівки, отриманої за рахунок підприємства;
- б) кошти або майно (немайнові активи), отримані платником податку як хабар;
- в) сума, сплачена працедавцем на користь закладів освіти в рахунок компенсації вартості підготовки платника податку – найманої особи за профілем діяльності такого працедавця;
- г) разова матеріальна допомога за сімейними обставинами.

15. Яку суму слід включити до оподаткованого доходу, якщо підприємство надало своєму працівникові туристську путівку вартістю 900 грн (у тому числі ПДВ – 150 грн):

- а) 900 грн;
- б) 750 грн;
- в) 1034 грн;
- г) 862 грн.

16. До доходу внаслідок дарування роботодавцем застосовуються ставки:

- а) 5%;
- б) 13% (15%);
- в) 26% (30%);
- г) 1%.

17. Закон про державне пенсійне соціальне страхування передбачає утримані страхові внески сплачувати:

- а) до солідарної системи (платники — роботодавці);
- б) до Накопичувального фонду (платники — фізичні особи);
- в) до недержавних пенсійних фондів.

18. Ставка пенсійних внесків з продажу нерухомого майна:

- а) 1,5%;
- б) 1%;
- в) 3%;
- г) 6%.

19. До яких фондів державного соціального страхування здійснюються утримання із суми оплати праці робітників, які не є у штаті підприємства за виконання разових робіт:

- а) фонду державного соціального страхування на випадок безробіття;
- б) фонду державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності;
- в) фонду державного соціального страхування від нещасного випадку;
- г) немає правильної відповіді.

20. Для добровільно зареєстрованих осіб до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності ставка дорівнює:

- а) 2,9%;
- б) 1,9%;
- в) 0,7%;
- г) 3,4%.

21. Строк дії патенту для здійснення торгової діяльності:

- а) 1 рік;
- б) 3 роки;
- в) 5 років;
- г) 3 місяці.

22. Плата за землю залежить:

- а) тільки від функціонального використання землі;
- б) тільки від місцезнаходження;
- в) від виду діяльності платника податку;
- г) усі відповіді правильні.

23. Об'єктом оподаткування податком з власників транспортних засобів є:

- а) усі транспортні засоби;
- б) тільки колісні транспортні засоби;
- в) тільки транспортні засоби з двигунами внутрішнього згорання;
- г) усі транспортні засоби, крім гусеничних тракторів та окремих автомобілів спеціального призначення.

24. Збір за забруднення навколишнього середовища стягується за:

- а) розміщення відходів;
- б) викиди забруднювальних речовин до атмосферного повітря стаціонарними та пересувними джерелами забруднення;
- в) викиди забруднювальних речовин безпосередньо до водних об'єктів;
- г) усі відповіді правильні.

25. Платниками комунального податку є:

- а) фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності;
- б) фізичні особи — наймані робітники;
- в) юридичні особи всіх форм власності;
- г) громадяни країни.

Практичні вправи для самостійної роботи

Вправа 1

Визначити суму податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету у 1 кварталі 2006 року, якщо відомо, що:

- 1) валові доходи — 200 тис. грн;
- 2) валові витрати — 80 тис. грн;
- 3) амортизаційні відрахування — 40 тис. грн;
- 4) збитки минулого періоду — 20 тис. грн;
- 5) придбано торговий патент — 5 тис. грн.

Вправа 2

Визначити суму податку на прибуток у 3 кварталі 2004 р., якщо відомо, що:

- 1) валові доходи — 80 тис. грн;
- 2) валові витрати — 30 тис. грн;
- 3) балансова вартість ОФ гр. 1 на початок 2 кв. — 200 тис. грн;
- 4) балансова вартість ОФ гр. 2 на початок 2 кв. — 100 тис. грн;
- 5) балансова вартість ОФ гр. 3 на початок 2 кв. — 140 тис. грн;
- 6) у 2-му кварталі введено в експлуатацію верстат — 10 тис. грн;
- 7) ліквідований склад готової продукції (первісна вартість — 15 тис. грн, знос — 11,5 тис. грн);
- 8) проданий принтер — 1,5 тис. грн.

Вправа 3.

Визначити суму ПДВ до сплати за такими господарськими операціями:

- 1) відвантажена без попередньої оплати готова продукція (у т.ч. ПДВ) — 6000 грн;
- 2) отриманий аванс від покупця — платника податків за загальною системою (у т.ч. ПДВ) — 2400 грн;
- 3) нарахований дохід у вигляді відсотків за збереження коштів — 400 грн;
- 4) орендна плата легкового автомобіля (у т.ч. ПДВ) — 1200 грн;
- 5) собівартість реалізованої продукції — 4000 грн;
- 6) амортизація основних засобів — 1400 грн;
- 7) розрахунково-касове обслуговування банку — 40 грн;
- 8) придбано пальне у неплатника ПДВ без попередньої оплати — 2000 грн.

Вправа 4

Підприємство придбало 5 т цукру за ціною 2300 грн/т. За цей звітний період з цієї кількості реалізовано 3,5 т за ціною 2900 грн за 1 т. Також передано неприбутковій організації 0,2 т цукру та списано 0,1 т з причини нестачі (винуватця не встановлено). Крім того, підприємство

придбало у платника ПДВ 400 л палива за ціною 1,90 грн, яке використане повністю в поточному звітному періоді таким чином: для вантажного автомобіля — 300 л, для легкового автомобіля — 100 л. Також до вантажного автомобіля придбано запчастини на суму 380 грн у неплатника ПДВ. За цей період було продано склад (первісна вартість — 5600 грн, знос — 3700 грн) за ціною 1600 грн. Звичайна ціна на рівні договірної. Склад продано неплатнику ПДВ.

Визначте суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету. Усі суми наведено з урахуванням ПДВ.

Вправа 5

Робітникамі нараховано заробітну плату в розмірі 800 грн, надано цільову допомогу від працедавця — 300 грн та нараховано допомогу з тимчасової непрацездатності — 240 грн. Визначте розмір соціальних внесків до фондів соціального страхування.

Вправа 6

Робітникамі нараховано заробітну плату в розмірі 1900 грн, премію — 500 грн та видано безоплатну путівку на лікування за рахунок коштів соціального страхування — 2300 грн. Визначте розмір соціальних внесків до фондів соціального страхування.

Вправа 7

Робітникамі нараховано заробітну плату в розмірі 800 грн, надано цільову допомогу від працедавця — 300 грн та нараховано допомогу з тимчасової непрацездатності — 240 грн. Визначте розмір соціальних внесків до фондів соціального страхування.

Вправа 8

Промислове підприємство міститься в басейні річки Дніпро і в своїй діяльності використовує водні ресурси загальнодержавного призначення із змішаного джерела. Ліміт води — 1300 куб. м. За даними первинного обліку підприємство забрало 1500 куб. м, з них підземної води — 600 куб. м, поверхневої — 900 куб. м. Ставки збору: з поверхневих вод — 4,79 грн, з підземних вод — 4,54 грн.

Визначте суму збору, що підлягає сплаті до державного та місцевого бюджетів.

Вправа 9

У звітному кварталі викиди підприємства ставили:

— водню хлористого — 1 т;

— твердих речовин — 3 т;

Норматив збору за кожен тону — 2 грн.

Підприємство має транспортні засоби. За звітний період використано пального:

— бензину неетилового — 5 т;

— дизельного палива — 15 т.

Норматив збору за викиди пального — 1,45 за 1 т.

Коригуючі коефіцієнти: $K_1=1,8$ $K_2=1,25$.

Визначте суму збору за забруднення навколишнього середовища.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України під 16.07.1999 р. за № 996-XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
2. Закон України від 06.07.1995 р. за № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг», зі змінами та доповненнями.
3. Кодекс законів про працю України.
4. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. за № 108/95, зі змінами та доповненнями.
5. Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 р. за № 504/96-ВР.
6. Закон України «Про індексації грошових доходів населення», у редакції від 25.04.1997 р. за № 234/97-ВР.
7. Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.1997 р. за № 400/97-ВР.
8. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» від 02.03.2000 р. за № 1533-III.
9. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, обумовленими народженням і похованням» від 18.01.2001 р. за № 2240-III.
10. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 21.09.1999 р. за № 1105-XIV.
11. Закон України «Про компенсацію громадянам втрати частини доходів у зв'язку з порушенням термінів їх виплати» від 19.10.2000 р. за № 2050-III.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. за № 87.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. за № 87.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. за № 87.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. за № 87.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. за № 87.
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. за № 92.
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. за № 242.
19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. за № 246.
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затв. наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. за № 237.
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. за № 20.
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. за № 91.
23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. за № 181.

24. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. за № 291, зі змінами та доповненнями.

25. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. за № 291, зі змінами та доповненнями.

26. Порядок подання фінансової звітності, затв. постановою КМУ від 28.02.2000 р. за № 419.

27. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників. Кваліфікаційні характеристики професій працівників бухгалтерського обліку, затв. Міністерством праці та соціальної політики 28.12.2001 р.

28. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затв. постановою Правління НБУ від 15.12.2004 р. за № 637.

29. Наказ Міністерства Статистики України від 15.02.1996 р. за № 51 «Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій».

30. Указ Президента України від 12.06.1995 р. за № 436 «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм регулювання обігу готівки» у редакції Указу Президента України від 11.05.1999 р. за № 491/99.

31. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валютах, затв. постановою Правління НБУ від 12.11.2003 р. за № 492.

32. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті», затв. постановою Правління НБУ № 22 від 21.01.2004 р.

33. Положення про порядок емісії пластикових карток і здійсненні операцій по їхньому використанню, затв. постановою НБУ від 24.09.1999 р. за № 479.

34. Положення про порядок уцінки й реалізації продукції, що залежала, із групи товарів широкого вжитку та продукції виробничо-технічного призначення, затв. наказом Міністерства економіки, Міністерства фінансів України від 15.12.1999 р. за № 149/300.

35. Інструкція з інвентаризації основних коштів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і документів та розрахунків, затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. за № 69, зі змінами й доповненнями.

36. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. за № 889-IV.

37. Інструкція про порядок нарахування платником податку податкового кредиту щодо податку з доходів фізичних осіб, затв. наказом ДПАУ 22.09.2003 р. за № 442.

38. Інструкція зі статистики заробітної плати, затв. наказом Держкомстату від 13.01.2004 р. № 5.

39. Інструкція зі статистики чисельності працівників, зайнятих у народному господарстві України, затв. наказом Мінстату України від 07.07.1995 р. за № 171.

40. Порядок розрахунку середньої заробітної плати, затв. постановою КМУ від 08.02.1995 р. за № 100.

41. Порядок розрахунку середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат по загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню, затв. постановою КМУ від 26.09.2001 р. за № 1266.

42. Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками та службовцями по заробітній платі» від 22.05.1996 р. за № 144.

43. Порядок сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування окремих видів господарських операцій, затв. постановою КМУ від 03.11.1998 р. за № 1740.

44. Інструкція про порядок вирахування й сплати підприємствами, установами, організаціями й громадянами збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, інших платежів, а також обліку їхнього надходження до Пенсійного фонду України, затв. постановою Правління Пенсійного фонду України від 03.06.1999 р. за № 4–6.

45. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон, затв. Наказом МФУ від 13.03.1998 р. за № 59.

46. Постанова КМУ від 23.04.1999 р. за № 663 «Про норми відшкодування витрат на відраджання в межах України та за кордон».
47. Методичні рекомендації із застосування облікових реєстрів бухгалтерського обліку, затв. наказом МФУ від 29.12.2000 р. за № 356.
48. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затв. наказом Держбуду України від 7.05.2002 р. за № 81.
49. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затв. наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. за № 65.
50. Методичні рекомендації з формування складу витрат складу витрат і порядку їх планування в торговельній діяльності, затв. наказом Міністерства економіки з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. за № 145.
51. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затв. наказом Держкомпромполітики України від 02.02.2001 р. за № 47.
52. *Бутинець Ф. Ф.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». — 2-е вид., доп. і перероб. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 640 с.
53. *Бутинець Ф. Ф. та ін.* Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 448 с.
54. *Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця.* — 3-є вид., перероб. і доп. — Житомир: ЖІТІ, 2001. — 672 с.
55. *Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навч.-практ. посібник / За ред. С. Ф. Голова.* — Дніпропетровськ, ТОВ «Баланс-Клуб», 2000. — 768 с.
56. *Голов С. Ф.* Управлінський бухгалтерський облік. — К.: Скарби, 1998. — 384 с.
57. *Кондраков Н. П.* Бухгалтерський облік: Навч. допомога. — 2-е вид., доп. і перероб. — М.: ИНФРА-М, 1998. — 584 с.
58. *Організація бухгалтерського обліку: Навч. посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова.* — 2-е вид., доп. і перероб. — Житомир: ЖІТІ, 2001. — 576 с.
59. *Савченко Е. Н.* Касові операції для початківців. — 2-е вид., перероб. — Харків: Фактор, 2000. — 102 с.
60. *Солошенко Л.* Облік запасів відповідно до П(С)БО. — Харків: Фактор, 2000. — 140 с.
61. *Управлінський облік. Збірник завдань і вправ для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Н. М. Малюга, І. А. Белоусова та ін.* — Житомир: ЖІТІ, 2001. — 256 с.

ЗМІСТ

Передмова.....	3
Розділ 1. Концептуальні засади організації фінансового бухгалтерського обліку в Україні...	4
Розділ 2. Облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.....	11
2.1. Економічний зміст і характеристика необоротних матеріальних активів.....	12
2.2. Класифікація основних засобів та інших необоротних активів.....	15
2.2.1. Земельні ділянки.....	15
2.2.2. Капітальні витрати на поліпшення земель.....	16
2.2.3. Будівлі та споруди.....	16
2.2.4. Машини та обладнання.....	18
2.2.5. Транспортні засоби.....	19
2.2.6. Інструменти, прилади та інвентар.....	20
2.2.7. Бібліотечні фонди.....	21
2.2.8. Інвентарна тара.....	21
2.2.9. Предмети прокату.....	22
2.3. Види оцінок основних засобів та їх характеристика.....	23
2.4. Характеристика первинних документів та реєстрів для обліку основних засобів.....	25
2.5. Аналітичний облік основних засобів.....	26
2.6. Характеристика рахунків з обліку необоротних матеріальних активів.....	28
2.7. Облік надходження основних засобів на підприємство.....	30
2.7.1. Придбання основних засобів за грошові кошти та їхні еквіваленти.....	31
2.7.2. Придбання основних засобів шляхом обміну на інші основні засоби.....	35
2.7.3. Придбання основних засобів шляхом обміну на інші активи, роботи (послуги).....	40
2.7.4. Виготовлення основних засобів власними силами.....	41
2.7.5. Надходження основних засобів як внесок до статутного капіталу.....	42
2.7.6. Безоплатне одержання основних засобів.....	43
2.8. Облік внутрішнього переміщення і вибуття основних засобів.....	43
2.8.1. Продаж основних засобів за грошові кошти.....	43
2.8.2. Безоплатна передача основних засобів.....	44
2.8.3. Ліквідація основних засобів.....	45
2.8.4. Передача основних засобів до статутного капіталу іншого підприємства.....	48
2.9. Облік амортизації (зносу) необоротних матеріальних активів.....	50
2.10. Облік операцій переоцінки основних засобів.....	55
2.11. Облік операцій з поліпшення основних засобів.....	57
2.12. Інвентаризація основних засобів.....	61
2.13. Розкриття інформації про склад і рух необоротних активів у фінансовій звітності.....	62
2.14. Практичний блок.....	63
Контрольні запитання.....	63
Тести для самоконтролю.....	63
Практичні вправи для самостійної роботи.....	65
Розділ 3. Облік орендних операцій.....	67
3.1. Економічна сутність і визначення оренди.....	68
3.2. Класифікаційна характеристика видів оренди.....	69
3.3. Облік операцій оренди у орендаря.....	72
3.4. Облік оренди у орендодавця.....	76
3.5. Розкриття інформації про оренду у фінансових звітах.....	78
3.6. Практичний блок.....	81
Контрольні запитання.....	81
Тести для самоконтролю.....	81
Практичні вправи для самостійної роботи.....	83

Розділ 4. Облік нематеріальних активів	84
4.1. Визначення нематеріальних активів	85
4.2. Класифікація нематеріальних активів.....	85
4.3. Загальна характеристика рахунків обліку нематеріальних активів.....	87
4.4. Визнання й оцінювання нематеріальних активів	88
4.5. Первісна вартість нематеріальних активів.....	89
4.6. Капітальні інвестиції підприємства в нематеріальні активи.....	93
4.7. Облік надходження нематеріальних активів.....	93
4.7.1. Придбання нематеріальних активів шляхом обміну на інші види активів.....	94
4.7.2. Надходження нематеріальних активів у якості внеску до статутного капіталу.....	97
4.7.3. Створення нематеріальних активів власними силами підприємства.....	97
4.7.4. Безоплатне отримання	98
4.8. Амортизація нематеріальних активів	99
4.9. Облік вибуття нематеріальних активів	101
4.10. Переоцінювання нематеріальних активів	102
4.11. Документування операцій з обліку нематеріальних активів	104
4.12. Інвентаризація нематеріальних активів	106
4.13. Практичний блок	107
Контрольні запитання.....	107
Тести для самоконтролю.....	107
Практичні вправи для самостійної роботи	111
Розділ 5. Облік виробничих запасів	113
5.1. Загальні аспекти організації обліку запасів.....	114
5.1.1. Економічна сутність категорії «запаси», класифікація запасів та основні завдання їх обліку.....	114
5.1.2. Визнання запасів для цілей бухгалтерського обліку	117
5.2. Характеристика бухгалтерських рахунків з обліку запасів	118
5.3. Документування операцій з руху виробничих запасів	120
5.4. Облік надходження запасів	121
5.4.1. Придбання запасів за плату	121
5.4.2. Виготовлення запасів власними силами	122
5.4.3. Внесення запасів до статутного капіталу підприємств	122
5.4.4. Безоплатне отримання запасів.....	122
5.4.5. Отримання запасів в результаті операцій обміну	122
5.5. Оцінювання запасів на дату балансу.....	124
5.5.1. Уцінювання запасів	124
5.5.2. Дооцінювання запасів.....	125
5.6. Облік вибуття запасів.....	125
5.6.1. Методи оцінювання вартості вибуття запасів.....	125
5.6.2. Відпуск запасів у виробництво	128
5.6.3. Продаж запасів.....	130
5.6.4. Обмін запасами	131
5.6.4.1. Обмін подібними активами.....	131
5.6.4.2. Обмін неподібними активами	133
5.7. Особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП).....	136
5.8. Особливості обліку товарів	138
5.8.1. Облік товарів за цінами придбання	139
5.8.2. Облік товарів за цінами продажу.....	140
5.8.3. Відображення вартості товарів у звітності	142
5.9. Інвентаризація запасів.....	143
5.10. Практичний блок	147
Контрольні запитання.....	147
Тести для самоконтролю.....	147
Практичні вправи для самостійної роботи	149

Розділ 6. Облік виробництва та реалізації готової продукції	151
6.1. Визначення готової продукції	152
6.2. Побудова обліку готової продукції	152
6.3. Оцінювання готової продукції	153
6.4. Система рахунків обліку готової продукції	154
6.5. Класифікація витрат за економічними елементами	156
6.6. Облік та документування виробничої собівартості готової продукції	162
6.7. Калькуляція собівартості готової продукції	166
6.8. Методи калькулювання собівартості готової продукції	169
6.9. Облік операцій відвантаження продукції	172
6.10. Інвентаризація готової продукції	174
6.11. Практичний блок	176
Контрольні запитання	176
Тести для самоконтролю	176
Практичні вправи для самостійної роботи	178
Розділ 7. Облік грошових коштів	180
7.1. Економічна сутність, поняття та характеристика грошових коштів	181
7.2. Організація первинного обліку операцій з готівкою	182
7.3. Фінансовий облік касових операцій	186
7.4. Організація безготівкових розрахунків	189
7.4.1. Види рахунків у банках, порядок їх відкриття та закриття	189
7.4.2. Форми безготівкових розрахунків	191
7.4.3. Синтетичний та аналітичний облік коштів на рахунках банків	197
7.5. Особливості обліку операцій на поточних рахунках в іноземній валюті	203
7.6. Облік інших коштів	213
7.7. Практичний блок	218
Контрольні запитання	218
Тести для самоконтролю	218
Практичні вправи для самостійної роботи	219
Розділ 8. Облік фінансових інвестицій	223
8.1. Поняття фінансових інвестицій, їхня класифікація	224
8.2. Визнання та оцінювання фінансових інвестицій	230
8.3. Облік довгострокових фінансових інвестицій	232
8.3.1. Облік фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні підприємства та в спільну діяльність	234
8.3.2. Облік фінансових інвестицій, які утримуються до їхнього погашення	241
8.3.3. Облік інших довгострокових інвестицій	247
8.4. Облік поточних фінансових інвестицій	249
8.5. Відображення фінансових інвестицій у фінансовій звітності	250
8.6. Практичний блок	252
Контрольні запитання	252
Тести для самоконтролю	252
Практичні вправи для самостійної роботи	254
Розділ 9. Облік дебіторської заборгованості	256
9.1. Визначення та економічна сутність дебіторської заборгованості	257
9.2. Міжнародний досвід організації обліку дебіторської заборгованості	260
9.3. Облік довгострокової дебіторської заборгованості	262
9.4. Синтетичний та аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості	265
9.5. Синтетичний та аналітичний облік поточної дебіторської заборгованості	269
9.5.1. Облік короткострокових векселів отриманих	270
9.5.2. Облік дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги	272
9.6. Облік розрахунків з іншими дебіторами	274
9.6.1. Облік розрахунків за авансами виданими	274
9.6.2. Облік розрахунків з підзвітними особами	275

9.6.3 Облік розрахунків за нарахованими доходами.....	277
9.6.4 Облік розрахунків за претензіями.....	278
9.6.5 Облік розрахунків з відшкодування завданих збитків	280
9.6.6. Облік розрахунків за позиками членам кредитних спілок.....	281
9.6.7 Облік розрахунків з іншими дебіторами.....	282
9.7. Інвентаризація дебіторської заборгованості.....	283
9.8. Відображення дебіторської заборгованості у фінансовій звітності	285
9.9. Практичний блок.....	286
Контрольні запитання	286
Тести для самоконтролю.....	286
Практичні вправи для самостійної роботи.....	287
Розділ 10. Облік власного капіталу	289
10.1. Економічна сутність поняття «власний капітал» та його класифікація	290
10.2. Характеристика рахунків з обліку власного капіталу	292
10.3. Порядок формування, зміни та облік статутного капіталу.....	297
10.4. Порядок формування, обліку та використання пайового капіталу	306
10.5. Особливості формування, обліку та використання додаткового капіталу	309
10.6. Особливості формування, обліку та використання резервного капіталу.....	311
10.7. Особливості формування, обліку та використання нерозподіленого прибутку (непокритих збитків).....	313
10.8. Особливості нарахування та сплати дивідендів	315
10.9. Особливості формування, обліку та використання неоплаченого і вилученого капіталу..	316
10.10. Практичний блок.....	318
Контрольні запитання.....	318
Тести для самоконтролю.....	318
Практичні вправи для самостійної роботи	320
Розділ 11. Облік довгострокових зобов'язань	322
11.1. Поняття, класифікація та оцінювання довгострокових зобов'язань.....	323
11.2. Облік довгострокових кредитів банку.....	325
11.3. Облік інших довгострокових фінансових зобов'язань	336
11.4. Облік інших довгострокових зобов'язань	347
11.5. Облік доходів майбутніх періодів	350
11.6. Практичний блок	351
Контрольні запитання.....	351
Тести для самоконтролю.....	351
Практичні вправи для самостійної роботи	352
Розділ 12. Облік короткострокових зобов'язань.....	355
12.1. Облік короткострокових кредитів банків	355
12.2. Облік кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги	357
12.3. Облік зобов'язань, забезпечених короткостроковими векселями виданими	360
12.4. Облік поточних зобов'язань за розрахунками з учасниками	361
12.5. Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.....	362
12.6. Облік інших поточних зобов'язань.....	363
12.7. Практичний блок	364
Контрольні запитання	364
Тести для самоконтролю	365
Практичні вправи для самостійної роботи	367
Розділ 13. Облік розрахунків з оплати праці.....	369
13.1. Механізм регулювання, форми та системи оплати праці	370
13.2. Організаційно-правові аспекти трудових взаємовідносин	375
13.3. Облік особового складу працівників	377
13.4. Облік використання робочого часу та виробітку	378
13.5. Порядок нарахування заробітної плати.....	380
13.6. Характеристика основних видів утримань із заробітної плати.....	397

13.7. Характеристика та порядок визначення відрахувань на соціальні заходи.....	401
13.8. Зведений облік розрахунків з оплати праці	404
13.9. Порядок виплати заробітної плати.....	410
13.10. Особливості обліку виплати заробітної плати в натуральній формі	414
13.11. Порядок визначення компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати.....	415
13.12. Порядок проведення індексації грошових доходів працівників.....	417
13.13. Практичний блок.....	420
Контрольні запитання.....	420
Тести для самоконтролю.....	420
Практичні вправи для самостійної роботи	422
Розділ 14. Облік доходів і фінансових результатів.....	426
14.1. Економічна сутність доходів і фінансових результатів.....	427
14.2. Визнання, оцінювання і класифікація доходів та фінансових результатів.....	427
14.3. Облік доходів від звичайної діяльності	430
14.3.1. Облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).....	430
14.3.2. Облік інших операційних доходів	433
14.3.3. Облік фінансових доходів.....	436
14.3.4. Облік інших доходів.....	438
14.3.5. Облік доходів від надзвичайних подій	440
14.4. Облік фінансових результатів.....	441
14.4.1. Облік фінансових результатів звичайної діяльності.....	441
14.4.2. Облік фінансових результатів від надзвичайних подій.....	446
14.5. Облік використання прибутку	446
14.6. Практичний блок	448
Контрольні запитання.....	448
Тести для самоконтролю.....	449
Практичні вправи для самостійної роботи	451
Розділ 15. Облік витрат діяльності.....	456
15.1. Економічна сутність та класифікація витрат.....	457
15.2. Облік собівартості реалізованої продукції	459
15.3. Облік операційних витрат	460
15.3.1. Облік адміністративних витрат.....	460
15.3.2. Облік витрат на збут	462
15.3.3. Облік інших витрат операційної діяльності	464
15.4. Облік фінансових витрат	467
15.5. Облік втрат від участі в капіталі.....	469
15.6. Облік інших витрат	470
15.7. Облік витрат від надзвичайних подій.....	471
15.8. Практичний блок	473
Контрольні питання.....	473
Тести для самоконтролю.....	475
Практичні вправи для самостійної роботи	476
Розділ 16. Облік розрахунків з бюджетом та органами соціального страхування	481
16.1. Загальна характеристика податків, зборів та інших обов'язкових платежів.....	484
16.2. Загальнодержавні податки та обов'язкові платежі	487
16.3. Місцеві податки і збори	511
16.4. Внески до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування	515
16.5. Практичний блок	522
Контрольні запитання.....	522
Тести для самоконтролю.....	522
Практичні вправи для самостійної роботи	526
Список рекомендованої літератури.....	528

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Наталя Ігорівна ВЕРХОГЛЯДОВА
Варвара Петрівна ШИЛО
Світлана Борисівна ІЛЬІНА
Валентина Іванівна КИСЛА

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК: ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА

НАВЧАЛЬНО-ПРАКТИЧНИЙ ПОСІБНИК

Оригінал-макет підготовлено
ТОВ «Центр учбової літератури»

Підписано до друку 17.12.2009. Формат 70х100/16.
Друк офсетний. Гарнітура PetersburgC.
Умовн. друк. арк. 30,15.
Наклад 800 прим.

Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23
м. Київ, 04176
тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63
8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: WWW.CUL.COM.UA

Свідоцтво ДК № 2458 від 30.03.2006