



БАНК

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Рубан Л. О.

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

Навчальний наочний посібник

*Затверджено на засіданні
кафедри економіки та права
Народної української академії
протокол № 10 від 06.05.2024 р.*

Автор – укладач: Л. О. Рубан

Рецензент: В. В. Компанієць

Рубан Л. О. Фінансовий облік: навчальний наочний посібник для студентів економічних спеціальностей / Рубан Л. О. – Харків : Вид-во НУА, 2024. – 662 с.

У навчальному посібнику у вигляді ілюстративного матеріалу розглядаються теоретичні засади та методологія ведення фінансового обліку. Призначено для викладачів та студентів економічних спеціальностей закладів вищої освіти.

© Народная украинская академия, 2024

ЗМІСТ

Тема 1. Загальна характеристика бухгалтерського обліку, його предмет і метод

Тема 2. Бухгалтерський баланс

Тема 3. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис

Тема 4. Оцінювання і калькуляція

Тема 5. Документація, інвентаризація і форми бухгалтерського обліку

Тема 6. Облік необоротних активів

Тема 7. Облік запасів

Тема 8. Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості

Тема 9. Бухгалтерський облік фінансових інвестицій

Тема 10. Облік власного капіталу

Тема 11. Облік зобов'язань

Тема 12. Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу

Тема 13. Облік витрат діяльності підприємства

Тема 14. Облік доходів і фінансових результатів

Тема 15. Фінансова звітність підприємства

«Бухгалтерія — це мистецтво. Професія, що вимагає таланту і терпіння. Особливий дар бачити за цифрами складний світ економіки у її взаємозв'язках і гармонії».

Йоганнес Штемлер

Тема 1

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЙОГО ПРЕДМЕТ І МЕТОД

Питання:

1. Господарський облік, його сутність і значення. Вимірники, що застосовуються в обліку.
2. Види господарського обліку.
3. Принципи та завдання бухгалтерського обліку.
4. Предмет бухгалтерського обліку та головні його об'єкти.
5. Класифікація господарських засобів за їх складом, розміщенням і використанням.
6. Класифікація джерел формування господарських засобів.
7. Метод бухгалтерського обліку та його елементи.

Рекомендована література:

1. Давидюк, Т. В., Манойленко, О. В., Лимаченко, Т. І. та Резніченко, А. В. (2016). *Бухгалтерський облік* [online]. Харків, Видавничий дім «Гельветика», 392 с. Available at: https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/09/Davydiuk_Bukhhalterskyi_oblik_2016.pdf [Accessed 12 Oct. 2023].
2. Миколенко, О. П. (2016). *Бухгалтерський облік* [online]. Харків: Вид-во НУА, ч. 1, 300 с. Available at: <http://dspace.nua.kharkov.ua/jspui/handle/123456789/1923> [Accessed 12 Oct. 2023].
3. Rada.gov.ua, (2023). *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [Accessed 12 Oct. 2023].
4. Садовська, І.Б. (2023). *Бухгалтерський облік* [online]. Луцьк: ВежаДрук, 258 с. Available at: [https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/23018/3/BO_sadovsk a.pdf](https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/23018/3/BO_sadovsk_a.pdf) [Accessed 20 Oct. 2023].

Перші письмові згадки про бухгалтерський облік віднайшли декілька тисячоліть тому. Наприклад, папіруси Зенона, які було знайдено у 1915 році, містять інформацію про будівельні проекти, сільськогосподарські роботи та різноманітні ділові операції маєтку Аполлонуша протягом 30 років у III ст. до нашої ери [2].



Зенон у 256 році реформував систему обліку, що склалася у приватних маєтках. Основні сформовані цілі обліку:

- організація систематичного обліку матеріальних цінностей,
- своєчасний та регулярний облік дебіторської і кредиторської заборгованості,
- розрахунок економічних ефектів від різних видів господарської діяльності, що є зародженням методів і прийомів економічного аналізу.

Перші спроби розвитку теорії бухгалтерського обліку виникли у XV–XVI ст., коли італієць Лука Пачолі сформулював мету обліку – «ведення своїх справ у належному порядку і як слід, щоб можна було без затримки отримати усілякі відомості щодо боргів та вимог».

У своїй праці «Трактат про рахунки та записи» (1494 р.) Лука Пачолі описав два основні правила щодо обліку розрахунків: не можна нікого вважати боржником (дебітором) без його відома, навіть якщо це видається доцільним; не можна нікого вважати вірителем (кредитором) за відомих обставин без його відома.



Лука Пачолі запропонував спосіб подвійного запису. І свою книгу розділив на дві частини: «Віддати» та «Мати» [2].

Крім подвійного запису, запропонував:

- способи виправлення помилок, які практично не відрізняються від сучасних;
- обґрунтував поняття «дебет» та «кредит», хоча самі терміни не ввів в обіг;
- створив персональну модель обліку;
- розвернув систему бухгалтерського обліку на всю господарську діяльність;
- об'єднав в єдине ціле подвійний запис та окремі поточні рахунки.





1. Господарський облік, його сутність і значення. Вимірники, що застосовуються в обліку

Господарський облік – це кількісне відображення та якісна характеристика процесів господарської діяльності за допомогою спостереження, вимірювання і реєстрації з метою отримання правдивої й неупередженої облікової інформації, для контролю та управління суб'єктом господарювання [4].

Метою господарського обліку є адекватне відображення фактів господарської діяльності та суспільного життя, надання відповідної повної і правдивої інформації для контролю за господарською діяльністю і прийняття управлінських рішень.



Господарська діяльність – будь-яка діяльність *суб'єктів господарювання*, яка спрямована на досягнення мети їх створення шляхом здійснення процесів придбання ресурсів, виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг, зберігання та реалізації готових виробів і товарів, переміщення засобів, інвестиційної та фінансової діяльності.

Суб'єктами господарської діяльності або ***суб'єктами господарювання*** є створені відповідно до чинного законодавства України: приватні, державні, комунальні та інші підприємства; зареєстровані в установленому законом порядку громадяни України, іноземці та особи без громадянства, юридичні особи або підприємці, які здійснюють господарську діяльність.



Зміст процесу господарського обліку полягає в послідовності таких етапів:

1) спостереження, що дає можливість установити сукупність подій чи фактів, які є об'єктом обліку, та отримати їх якісну інформацію;

2) вимірювання, що полягає в отриманні кількісної інформації про об'єкти обліку за допомогою вимірників;

3) реєстрація – здійснення запису про одержану інформацію на будь-яких видах носіїв (цифрових, паперових, магнітних);

4) групування, що передбачає розподіл одержаної інформації за видами об'єктів обліку з метою її детального вивчення та аналізу;

5) узагальнення – оформлення підсумкових інформативних документів з висновками про стан та зміни об'єктів обліку.

Натуральні вимірники використовуються в підприємствах головним чином для обліку залишків і руху матеріалів, товарів та інших матеріальних ресурсів у їх натуральному виразі у відповідних заходах ваги, довжини, об'єму та ін.



Натуральний облік, маючи велике контрольне значення, все ж обмежений у своєму застосуванні, оскільки натуральні показники не дають можливості узагальнено відобразити різноманітні за своїми фізичними властивостями об'єкти обліку.

Грошовий вимірник служить для відображення господарських засобів і процесів у єдиному однорідному вимірі (у грошах).



Грошові показники, засновані на натуральних, дозволяють відображати узагальнено всі господарські явища. Застосування в обліку грошового вимірника впливає з того, що порівняння витрат суспільної праці відбувається опосередковано через вартість (грошовим виразом якої є ціна), за допомогою грошей і грошового обліку.

Трудовий вимірник використовується для відображення в обліку кількості витраченого робочого часу використовують трудовий вимірник. Цим вимірником служать зазвичай одиниці часу (дні, години і т.д.).

Трудовий вимірник застосовується в поєднанні з натуральними вимірниками, в яких обчислюється кількість виконаної на одиницю часу роботи або користуються для виявлення продуктивності праці, розрахунку заробітку окремих робітників, виконання норм виробітку тощо.

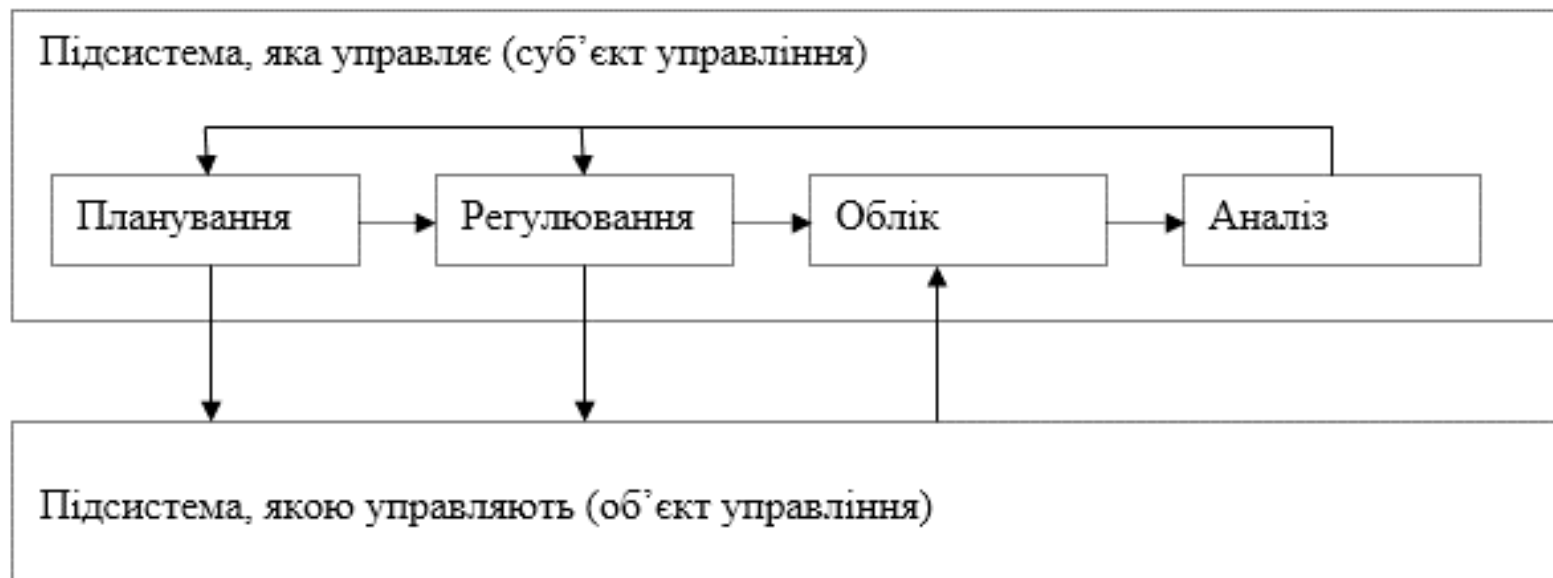




2. Види господарського обліку

Господарський облік є однією з функцій управління разом із плануванням, контролем, аналізом, організацією, регулюванням та стимулюванням.

Отже система обліку включає в себе пошук та накопичення фінансово-економічної інформації, систематизацію зібраної інформації, аналіз та інтерпретацію отриманої інформації з метою складання фінансової звітності.



Система господарського обліку на підприємстві



Статистичний облік – відображає масові соціально-економічні явища і процеси суспільного життя для виявлення тенденцій їх розвитку з метою контролю і управління ними [4].

Це загальнодержавний облік. Він має справу з загальнодержавними явищами, але формується за рахунок інформації окремих підприємств.

Статистика відображає господарські явища в будь-яких показниках (трудових, натуральних, грошових) залежно від властивостей досліджуваних явищ.

Для отримання первинних облікових даних статистика використовує бухгалтерські документи і дані спеціальних статистичних спостережень.



Оперативно-технічний (оперативний) облік – це відображення і контроль окремих щоденних, щозмінних або щогодинних господарських процесів [4].



Застосовується, насамперед, в оперативному керівництві окремими ділянками роботи господарства (підприємства) для контролю за певними операціями на місці і в ході їх здійснення.

Дані оперативного обліку в значній мірі беруться з тих же документів, що і дані бухгалтерського обліку, але вони можуть бути сформовані також на основі оперативних повідомлень у вигляді усної інформації або по телефону, факсу з подальшим письмовим підтвердженням.

Бухгалтерський облік – це система безперервного, взаємопов'язаного, суцільного та документально-обґрунтованого відображення господарських засобів за складом, розміщенням та джерелами їх утворення і господарських процесів в грошовому, трудовому і натуральному вимірниках для формування інформаційних потоків на запити користувачів [4].

Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність суб'єкта господарювання зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [3].



Бухгалтерський фінансовий облік надає інформацію, яка характеризує фінансовий і майновий стан підприємства і призначена для зовнішніх і внутрішніх користувачів.

У фінансовому обліку формується інформація про поточні витрати і доходи підприємства, розміри дебіторської і кредиторської заборгованості, величину фінансових інвестицій і надходжень від них, стан джерел фінансування і т.д., яка необхідна для складання фінансової звітності

Оскільки фінансовий облік призначений, перш за все, для зовнішніх користувачів, то це обумовлює регламентацію фінансового обліку і форм звітності.

Концепція фінансового обліку викладена в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, прийнятих в Україні, які відповідають загальноприйнятим міжнародним стандартам.

Управлінський (внутрішньогосподарський) облік – це процес «виробництва» інформації, необхідної керівництву для потреб внутрішнього менеджменту поточної операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. Здійснюється для формування показників всередині підприємства за центрами відповідальності [4].

Він розрахований на внутрішніх користувачів, якими можуть бути: керівники підрозділів, менеджери, працівники маркетингової служби, планово-економічного і контрольно-ревізійного відділів підприємства.

На відміну від фінансового обліку, ведення управлінського обліку необов'язкове, і питання про створення внутрішньої облікової інформаційної системи вирішує адміністрація підприємства.



Податковий облік – це система спостереження, вимірювання і реєстрування об'єктів, які в сукупності формують базу оподаткування, обчислення величини платежів і податків, належних до сплати відповідно до чинного законодавства та забезпечення своєчасності їх сплати [4].

Податковий облік в сучасних умовах податкової політики України став абсолютно виокремленою функціональною підсистемою бухгалтерського обліку у зв'язку зі специфікою прийнятого Податкового кодексу України від 02.12.2010 №2755-VI.





3. Принципи та завдання бухгалтерського обліку

Принципи бухгалтерського обліку – це правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій, а також при відображенні їх результатів у звітності.

Основні принципи визначені
Законом України «Про
бухгалтерський облік та
фінансову звітність в Україні»
№ 996–XIV



Принципи бухгалтерського обліку [3]

- **обачність** – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань, витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

- **повне висвітлення** – в обліку повинна міститися вся інформація про фактичні і потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- **автономність** – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відособлена від його власників, у зв'язку з чим особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

- **послідовність** – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і має бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

- **безперервність** – оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;

- **нарахування і відповідність доходів і витрат** – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. При цьому, доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

- **превалювання сутності над формою** – операції враховуються відповідно до їх економічної сутності, а не тільки виходячи з юридичної форми. Принцип наказує відображати в обліку будь-яку господарську операцію не за формальними ознаками, а залежно від її економічного і смислового навантаження;

- **історична (фактична) собівартість** – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з фактичних витрат на їх виробництво і придбання;

- **єдиний грошовий вимірник** – вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;

- **періодичність** – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Ціль бухгалтерського обліку – інформаційне забезпечення ефективної діяльності підприємства, збереження активів та захисту інтересів власників.

Бухгалтерський облік вирішує такі завдання:

– отримання точної та своєчасної інформації про наявність та рух всіх ресурсів підприємства для забезпечення їх збереження та ефективного використання;

– достовірне і точне визначення фінансових результатів діяльності підприємства і його рентабельності, як основних показників ефективності їх роботи в умовах ринку;

– постійний контроль за ефективним і раціональним використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів конкурентоспроможності своєї продукції і послуг, що надаються;

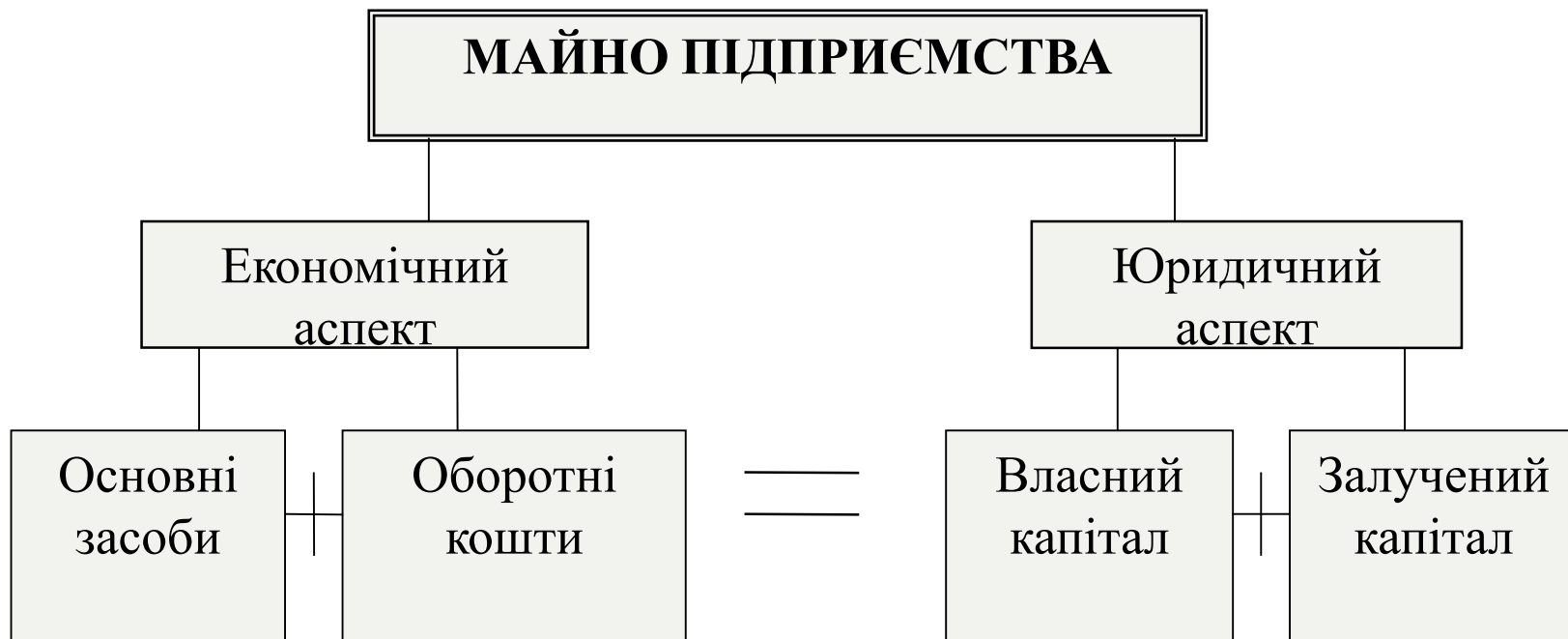
– захист економічної інформації від конкурентів і третіх осіб, які можуть нанести шкоду діяльності підприємства;

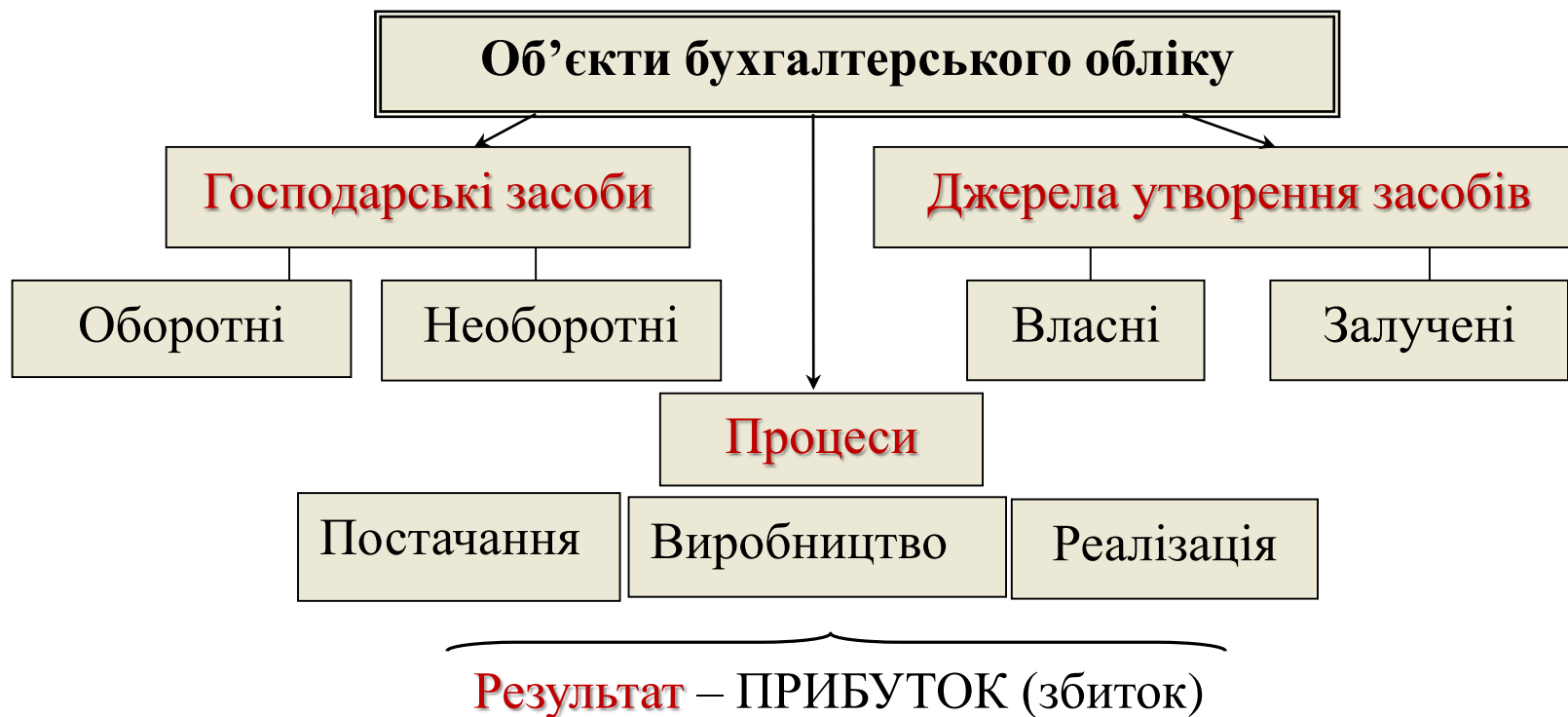
– якісне складання і своєчасне надання звітності, яка визначається законодавством.



4. Предмет бухгалтерського обліку та головні його об'єкти

Для здійснення господарської діяльності кожне підприємство використовує певні засоби (майно), інформація про розміщення, склад та джерела виникнення яких відображується в бухгалтерського обліку.





Об'єкти бухгалтерського обліку – господарські засоби за їх складом і розміщенням, джерелами їх утворення та цільовим призначенням, господарські процеси, операції та результати господарської діяльності підприємства [1] .

Предмет бухгалтерського обліку – господарські факти, господарські операції, що зумовлюють рух господарських засобів та джерел їх утворення [1].

Господарська операція характеризує окремі господарські дії (факти), які викликають зміни в складі та розміщенні майна та джерел його виникнення.

Господарські процеси – це сукупність господарських операцій, фактів та подій в житті підприємства, що призводять до руху активів, джерел їх утворення, власного капіталу, виникнення доходів, витрат, фінансових результатів. Наприклад, процес виробництва, збуту (реалізації), постачання (придбавання, заготівлі) тощо.



5. Класифікація господарських засобів за їх складом, розміщенням і використанням

Активи підприємства – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому (ст. 1 Закону №996) [3].

Під економічними вигодами розуміють потенційну можливість отримання грошових коштів від використання активів (продажу, здача в оренду тощо).

Операційний цикл – період часу між придбанням господарських засобів для здійснення діяльності і отриманням грошових коштів від реалізації виготовленої продукції, товарів, робіт, послуг.



Необоротні активи (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») – це всі активи, що не є оборотними; активи, строк використання яких **перевищує 12 місяців** або один операційний цикл та які переносять свою вартість на собівартість виготовленої продукції (проданих товарів, виконаних робіт, наданих послуг) частинами шляхом нарахування амортизації (зносу).

Оборотні активи (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») – це гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу; активи, строк використання яких менше 12 місяців або один операційний цикл та які переносять свою вартість на собівартість виготовленої продукції (проданих товарів, виконаних робіт, наданих послуг) повністю за визначений вище період, тобто споживаються повністю.

Господарські засоби
(АКТИВИ)

Довгострокові (необоротні) активи

Основні засоби

Довгострокові фінансові інвестиції

Нематеріальні активи

Незавершені капітальні інвестиції

Інші необоротні активи

Поточні (оборотні) активи

У сфері виробництва
(виробничі запаси)

Предмети праці

Готова продукція

Незавершене виробництво

У сфері обігу

Грошові кошти

Товари

Витрати майбутніх періодів

Дебіторська заборгованість

Поточні фінансові інвестиції

До **основних засобів** відносять предмети, термін корисного використання яких більше одного року. Характерною особливістю є довготривала їх участь у процесі виробництва та постійний перенос вартості на собівартість виготовленої продукції у вигляді амортизаційних відрахувань.

Основними засобами є будівлі, споруди, обладнання, транспортні засоби, обчислювальна техніка, виробничий та господарський інвентар тощо.

До **нематеріальних активів** відносять цінності, які не мають фізичної форми, але приносять доход підприємству. Це є права користування землею, іншими природними ресурсами, патенти, ліцензії, товарні знаки, ноу-хау, програмне забезпечення тощо.



До **довгострокових фінансових інвестицій** відносять вкладення підприємств в акції, облигації, векселі тощо які будуть приносити доходи терміном більше дванадцяти місяців з дати балансу.

До **незавершених капітальних інвестицій** на дату балансу відносять суми фактичних витрат, пов'язаних з будівництвом основних засобів, у тому числі обладнання для монтажу.



До **виробничих запасів** відносять:

- сировину,
- матеріали,
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі, паливо,
- МШП – малоцінні швидкозношувані предмети, термін використання яких менше одного року (інструменти, приладдя, спецодяг, торговельний інвентар, запчастини),
- незавершене виробництво,
- готову продукцію,
- товари.



Грошові кошти підприємств можуть бути у касі – готівка, а також на рахунках в банку у національній та іноземній валюті (поточні та інші рахунки) і депозити.

Дебіторська заборгованість – заборгованість даному підприємству інших підприємств, організацій або окремих осіб: покупців, орендарів, працівників підприємства тощо.

Витрати майбутніх періодів – до них відносять витрати, які здійснені в даному звітному періоді, але відносяться до фінансових результатів у наступних періодах (плата за оренду, передплата періодичних видань тощо).

Поточні фінансові інвестиції – активи, якими володіє підприємство і строк погашення яких не перевищує одного року або вкладення здійснені без наміру отримувати доходи по них більше одного року.



6. Класифікація джерел формування господарських засобів

Джерела утворення господарських засобів
(ПАСИВИ)

Власний капітал

Зареєстрований
(пайовий) капітал

Додатковий капітал

Резервний капітал

Цільове фінансування

Нерозподілений
прибуток

Залучений капітал

Зобов'язання
(довгострокові та поточні)

Кредити банків

Інші позикові
кошти

Зобов'язання перед
бюджетом

Зобов'язання перед
трудовим
колективом

Зобов'язання перед
органами
страхування

Забезпечення

Доходи майбутніх періодів

Власний капітал (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Зареєстрований капітал – це сукупність внесків учасників (у грошовій оцінці) в майно підприємства для забезпечення його діяльності. Речовим змістом зареєстрованого капіталу при його формуванні є грошові і матеріальні ресурси, якими розплачуються власники.

Додатковий капітал – створюється в процесі діяльності підприємства за рахунок внесків засновників поверх зареєстрованого капіталу, вартості безоплатно отриманого майна від підприємств чи окремих осіб.

Резервний капітал – сума резервів, створених за рахунок прибутку підприємства з метою усунення в майбутньому тимчасових фінансових ускладнень в розмірах, встановлених законодавчо та установчих документів.

Нерозподілений прибуток – сума чистого прибутку, який залишається в обігу підприємства після сплати до бюджету податків, та розподілу відповідної суми прибутку між власниками підприємства.

Довгострокові зобов'язання (згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання») – всі зобов'язання, які не є поточними; зобов'язання, строк погашення (повернення) яких перевищує 12 місяців або один операційний цикл (як правило, більшість кредитів банків та інших небанківських фінансових позик є довгостроковими зобов'язаннями).

До довгострокових зобов'язань відносять:

- довгострокові кредити банків – заборгованість підприємств банку по отриманому кредиту, термін погашення якого більше року;
- заборгованість по фінансовій оренді,
- довгострокові векселі тощо.



Короткострокові зобов'язання (згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання») – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу.

До поточних зобов'язань можна віднести:

- короткострокові векселі видані,
- короткострокові кредити банків,
- заборгованість з оплати праці,
- заборгованість за одержаними авансами,
- заборгованість за розрахунками з бюджетом,
- заборгованість перед учасниками (засновниками),
- заборгованість перед постачальниками та підрядчиками,

Забезпечення (згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання») – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

- ✓ виплату відпусток працівникам;
- ✓ додаткове пенсійне забезпечення;
- ✓ виконання гарантійних зобов'язань;
- ✓ реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Доходи майбутніх періодів – це джерело коштів, отриманих в звітному періоді, але які відносяться до фінансових результаті майбутніх періодів.



7. Метод бухгалтерського обліку та його елементи

Методом бухгалтерського обліку називається система способів або прийомів, за допомогою яких об'єкти обліку відображаються та узагальнюються у грошовій оцінці за економічно однорідними ознаками з метою контролю за виконанням статутних вимог, ефективного використання виробничих ресурсів, для забезпечення збереження власності і досягнення найбільшої ефективності господарської діяльності.

Основними елементами методу бухгалтерського обліку є:

документування та інвентаризація,

оцінка та калькуляція,

рахунки та подвійний запис,

бухгалтерський баланс і звітність.

Документування — спосіб первинного спостереження і реєстрації господарських операцій у первинних бухгалтерських документах.

Інвентаризація — це спосіб перевірки фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів шляхом перерахування, зважування, обміру, оцінки всіх залишків майна підприємства і зіставлення з даними бухгалтерською обліку.

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

Калькуляція — це метод обчислення собівартості виготовлення продукції або виконаних робіт, наданих послуг.

Бухгалтерські рахунки — спосіб поточного обліку і контролю за наявністю і рухом активів і пасивів підприємства. Рахунок — це локальна інформаційна система для групування економічно однорідних об'єктів обліку.

Подвійний запис — метод відображення господарської операції на рахунках; техніка бухгалтерського обліку. Суть його полягає в подвійному відображенні в бухгалтерському обліку кожної господарської операції: за дебетом одного і кредитом іншого рахунка в одній сумі.

Бухгалтерський баланс — це спосіб узагальнення і групування інформації про активи підприємства за складом і розміщенням та джерелами їх утворення на певну дату.

Бухгалтерська звітність — метод підсумкового узагальнення й одержання підсумкових показників діяльності підприємства за звітний період.

Тема 2 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС



Питання:

1. Поняття і призначення бухгалтерського балансу.
2. Будова і зміст балансу: актив, пасив, розділи та статті балансу.
3. Типи господарських операцій та характеристика змін, які вони спричиняють у балансі.

Рекомендована література:

1. Миколенко, О. П. (2016). *Бухгалтерський облік*. Харків: Вид-во НУА, ч. 1, 300 с.
2. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [Accessed 12 Nov. 2023].
3. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> [Accessed 12 Nov. 2023].
4. Садовська, І.Б. (2023). *Бухгалтерський облік* [online]. Луцьк: ВежаДрук, 258 с. Available at: https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/23018/3/BO_sadovska.pdf [Accessed 20 Oct. 2023].



1. Поняття і призначення бухгалтерського балансу

Термін «баланс» у бухгалтерському обліку використовується у трьох значеннях:

— як форма звітності — таблиця, в якій майно підприємства відображається у грошовій формі на певну дату за ознаками: господарського управління — актив; права власності — пасив;

— як підсумок кожної сторони таблиці як визначення їх рівності;

— як метод групування й відображення в грошовій оцінці на певну дату активів, зобов'язань та власного капіталу, результати якого відображаються у формі звітності «Баланс».

Баланс (звіт про фінансовий стан) – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») [2].

Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.



Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік [2].

Інформація, яка міститься у балансі, подається як внутрішнім користувачам (щомісяця), так і зовнішнім (щоквартально).





2. Будова і зміст балансу: актив, пасив, розділи та статті балансу

Зміст і форма балансу, а також загальні вимоги до визнання і розкриття його статей визначаються у методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності, які затверджені Наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. №433 [3].

Для малих підприємств передбачено скорочена форма балансу відповідно до П(С)БО-25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».



Для відокремленого відображення видів засобів та їх джерел, бухгалтерський баланс має вигляд таблиці яка складається з двох частин:

- **Актив** (ліва частина) – система показників, що відображає склад, розміщення і використання засобів підприємства, згрупованих у якісно однорідні групи.
- **Пасив** (права частина) – система показників, що відображає джерела формування і цільового використання засобів підприємства, згрупованих у якісно однорідні групи.

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Основні засоби	850 000	Зареєстрований капітал	550 000
Матеріали	150 000	Прибуток	400 000
Продукція	80 000	Кредити банків	120 000
Грошові кошти	70 000	Постачальники	80 000
Баланс	1 150 000	Баланс	1 150 000

Підсумки активу і пасиву називають **валютою балансу**.

Основним правилом балансу є **рівність** підсумків активу та пасиву, адже в них відображено одне і теж майно, однак за різними групувальними ознаками: в активі – за складом і розміщенням, в пасиві – за джерелами їх утворення і цільовим призначенням.

Кожен вид господарських засобів, розміщених в активі, має відповідне джерело їх утворення, відображене в пасиві балансу.



Ресурси (активи) забезпечуються зобов'язаннями та капіталом власників, і є пов'язаними між собою наступним чином:

$$\text{АКТИВИ} = \text{ЗОБОВ'ЯЗАННЯ} + \text{ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ},$$

звідки:

$$\text{ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ} = \text{АКТИВИ} - \text{ЗОБОВ'ЯЗАННЯ}$$

Подані співвідношення і забезпечують балансове рівняння:

АКТИВ	ПАСИВ
Активи підприємства	Власний капітал
	Зобов'язання
Баланс =	Баланс

Актив відображається в балансі за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням [2].

Витрати на придбання та створення активу, який не може бути відображений в балансі, включаються до складу витрат звітного періоду.

Зобов'язання відображається у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення [2].

Власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни.



Актив і пасив балансу складаються з окремих **статей**, кожна з яких відображує величину певного економічно однорідного виду засобів або джерел їх утворення.

Статті балансу:

- **Одноелементні статті** відображують склад якогось одного виду господарських засобів або джерел утворення (нематеріальні активи, готова продукція, резервний капітал).
- **Комплексні статті** відображують стан декількох видів господарських засобів або джерел їх утворення (виробничі запаси об'єднує такі види матеріальних цінностей: сировину і матеріали, купівельні напівфабрикати, запчастини тощо.)

Статті балансу поєднані в розділи в активі та пасиві, відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, які затверджені Наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. №433.

АКТИВ	ПАСИВ
I. Необоротні активи	I. Власний капітал
II. Оборотні активи	II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	III. Поточні зобов'язання і забезпечення
	IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття
Баланс	Баланс

Додаток 1
до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку
1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"

Підприємство _____ Дата (рік, місяць, число) _____
Територія _____ за ЄДРПОУ _____
Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОАТУУ _____
Вид економічної діяльності _____ за КОПФГ _____
Середня кількість працівників _____ за КВЕД _____
Адреса, телефон _____

КОДИ	
	01

Одиниці виміру: тис. грн. без десятикового знаку (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма N 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)

Складено (зробити позначку "V" у відповідній клітинці):
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
за міжнародними стандартами фінансової звітності

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на _____ 20__р.

Форма №1 Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095		
II. Оборотні активи			
Заласи	1100		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інші поточні дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195		
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300		

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425 () ()		
Вилучений капітал	1430 () ()		
Усього за розділом I	1495		
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	1595		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695		
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900		

**Необоротні
активи у
розділі I
балансу
мають статті:**

- "Нематеріальні активи",
- «Незавершені капітальні інвестиції»,
- "Основні засоби",
- «Інвестиційна нерухомість»,
- «Довгострокові біологічні активи»,
- "Довгострокові фінансові інвестиції",
- "Довгострокова дебіторська заборгованість",

При цьому нематеріальні активи й основні засоби до підсумку балансу включаться за залишковою вартістю

Оборотні активи у розділі II балансу включають статті:

"Запаси",

«Поточні біологічні активи»,

"Дебіторська заборгованість за товари роботи і послуги",

"Дебіторська заборгованість за розрахунками" (за виданими авансами, з бюджетом, у тому числі з податку на прибуток),

"Інша поточна дебіторська заборгованість",

"Поточні фінансові інвестиції",

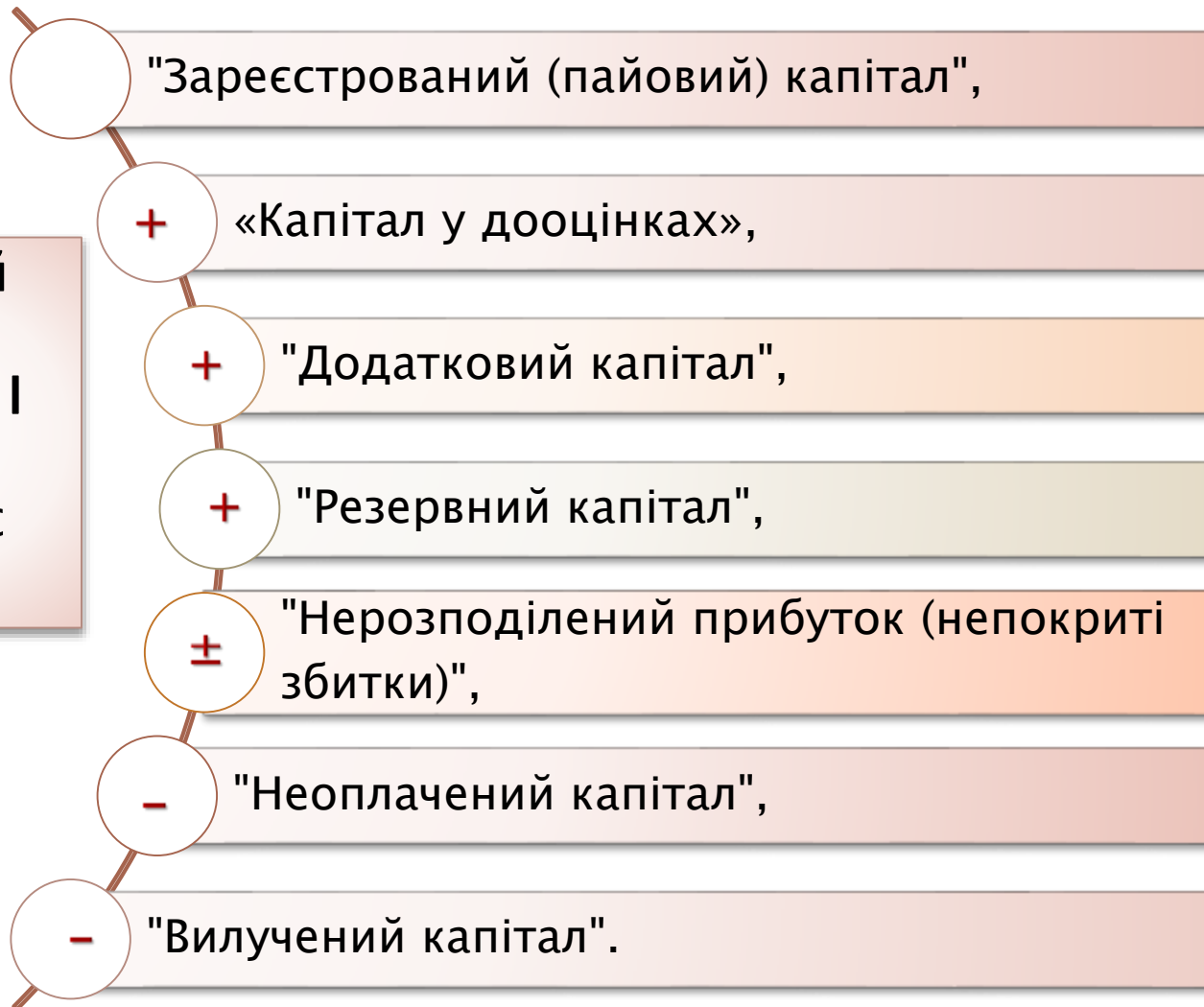
"Гроші та їх еквіваленти" (в національній та іноземній валюті),

«Витрати майбутніх періодів»,

"Інші оборотні активи".

Заборгованість, показана за статтею "Дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги", до підсумку балансу включається за чистою реалізаційною вартістю (яка визначається вирахуванням з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів).

**Власний
капітал
розділу I
пасиву
включає
статті:**



Розділ II "Довгострокові зобов'язання і забезпечення" пасиву балансу містить інформацію про наявність у підприємства:

- забезпечення для покриття передбачуваних у майбутньому витрат і платежів (на пенсійне забезпечення, оплату відпусток працівникам тощо);
- заборгованості на звітну дату по довгострокових кредитах банків, фінансових зобов'язаннях, відстрочених податкових зобов'язаннях тощо.

Розділ III "Поточні зобов'язання і забезпечення" пасиву балансу містить статті, на яких відображається заборгованість підприємства по поточних зобов'язаннях, які будуть погашені протягом операційного циклу:

- по короткострокових кредитах банків,
- по розрахунках з бюджетом,
- по страхуванню,
- по оплаті праці тощо,
- а також доходи майбутніх періодів.



3. Типи господарських операцій та характеристика змін, які вони спричиняють у балансі

Типи балансових змін


Тип балансових змін	Актив		Пасив		Підсумок балансу
	Господарські засоби		Джерела формування засобів		
	збільшення (+)	зменшення (-)	збільшення (+)	зменшення (-)	
I (А)	Активна стаття (+)	Активна стаття (-)	-	-	Не змінюється
II (П)	-	-	Пасивна стаття (+)	Пасивна стаття (-)	Не змінюється
III (АП↑)	Активна стаття (+)	-	Пасивна стаття (+)	-	Збільшується (+)
IV (АП↓)	-	Активна стаття (-)	-	Пасивна стаття (-)	Зменшується (-)

Зміни в балансі після господарських операцій I типу

№ п/п	Господарська операція	Сума (грн.)	Зміни в структурі Балансу	
			АКТИВ	ПАСИВ
1.	Надійшли кошти з поточного рахунку до каси	10000	II Оборотні активи Стаття «Гроші та їх еквіваленти» – готівка (збільшення на 100грн) – поточний рахунок (зменшення на 100грн.)	
			(A+; A -)	

Вхідний баланс

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Виробничі запаси	700 000	Зареєстрований капітал	1 000 000
Готівка	0	Нерозподілений прибуток	200 000
Рахунки в банках	500 000	Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	0
Баланс	1 200 000	Баланс	1 200 000



Баланс після 1 операції


Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Виробничі запаси	700 000	Зареєстрований капітал	1 000 000
Готівка	10 000	Нерозподілений прибуток	200 000
Рахунки в банках	490 000	Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	0
Баланс	1 200 000	Баланс	1 200 000

Зміни в балансі після господарських операцій II типу

№ п/п	Господарська операція	Сума (грн.)	Зміни в структурі Балансу	
			АКТИВ	ПАСИВ
2.	Частину прибутку направлено на збільшення статутного капіталу	50000		I Власний капітал Стаття «Зареєстрований капітал» <i>(збільшення на 50000грн.)</i> Стаття «Нерозподілений прибуток» <i>(зменшення на 50000грн.)</i>
			(П+; П –)	

Баланс після 1 операції

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Виробничі запаси	700 000	Зареєстрований капітал	1 000 000
Готівка	10 000	Нерозподілений прибуток	200 000
Рахунки в банках	490 000	Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	0
Баланс	1 200 000	Баланс	1 200 000



Баланс після 2 операції

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Виробничі запаси	700 000	Зареєстрований капітал	1 050 000
Готівка	10 000	Нерозподілений прибуток	150 000
Рахунки в банках	490 000	Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	0
Баланс	1 200 000	Баланс	1 200 000

Зміни в балансі після господарських операцій III типу

№ п/п	Господарська операція	Сума (грн.)	Зміни в структурі Балансу	
			АКТИВ	ПАСИВ
3.	Надійшла сировина, оплата за яку не здійснена	24000	II Оборотні активи Стаття «Запаси» - виробничі запаси <i>(збільшення на 24000 грн.)</i>	III. Поточні зобов'язання і забезпечення Стаття «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» <i>(збільшення на 24000 грн.)</i>
			(А+;П+)	

Баланс після 2 операції

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Виробничі запаси	700 000 +24000	Зареєстрований капітал	1 050 000
Готівка	10 000	Нерозподілений прибуток	150 000
Рахунки в банках	490 000	Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	0 +24000
Баланс	1 200 000	Баланс	1 200 000

Баланс після 3 операції

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Виробничі запаси	724 000	Зареєстрований капітал	1 050 000
Готівка	10 000	Нерозподілений прибуток	150 000
Рахунки в банках	490 000	Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	24 000
Баланс	1 224 000	Баланс	1 224 000

Зміни в балансі після господарських операцій IV типу

№ п/п	Господарська операція	Сума (грн.)	Зміни в структурі Балансу	
			АКТИВ	ПАСИВ
4.	Здійснена оплата за сировину, що надійшла раніше	24 000	II Оборотні активи	III. «Поточні зобов'язання і забезпечення»
			Стаття «Гроші та їх еквіваленти» - рахунки в банку (зменшення на 24000грн.)	Стаття «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» (зменшення на 24000грн.)
			(А – ; П –)	

Баланс після 3 операції

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Виробничі запаси	724 000	Зареєстрований капітал	1 050 000
Готівка	10 000	Нерозподілений прибуток	150 000
Рахунки в банках	490 000 -24000	Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	24 000 -24000
Баланс	1 224 000	Баланс	1 224 000

Баланс після 4 операції

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Виробничі запаси	724 000	Зареєстрований капітал	1 050 000
Готівка	10 000	Нерозподілений прибуток	150 000
Рахунки в банках	466 000	Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	0
Баланс	1 200 000	Баланс	1 200 000

Тема 3

РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС



Питання:

1. Поняття і призначення рахунків. Побудова рахунків: дебет, кредит, обороти, залишок (сальдо).
2. Активні, пасивні, активно-пасивні рахунки, їх структура.
3. Подвійний запис, його суть та значення.
4. Синтетичні та аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок.
5. Основи класифікації рахунків.

Рекомендована література:

1. Давидюк, Т. В., Манойленко, О. В., Лимаченко, Т. І. та Резніченко, А. В. (2016). *Бухгалтерський облік* [online]. Харків, Видав. дім «Гельветика», 392 с. Available at: https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/09/Davydiuk_Bukhhalterskyi_oblik_2016.pdf [Accessed 12 Oct. 2023].

2. Миколенко, О. П. (2016). *Бухгалтерський облік*. Харків: Вид-во НУА, ч. 1, 300 с.

3. Rada.gov.ua, (2023). *Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій* [online]. Київ, Україна [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> [Accessed 22 Oct. 2023].

4. Садовська, І.Б. (2023). *Бухгалтерський облік* [online]. Луцьк: ВежаДрук, 258 с. Available at: https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/23018/3/BO_sadovska.pdf [Accessed 20 Oct. 2023].



1. Поняття і призначення рахунків.
Побудова рахунків: дебет, кредит,
обороти, залишок (сальдо)

Рахунки бухгалтерського обліку – це спосіб поточного відображення господарських операцій в певній системі для контролю активів і пасивів підприємства.

Рахунки бухгалтерського обліку відкривають для кожної економічно однорідної групи господарських засобів, джерел їх утворення, господарських процесів та їх результатів).

Залежно від характеру обліковуваних об'єктів записи на рахунках бухгалтерського обліку здійснюються у різних вимірниках (натуральних, трудових, грошових), але з обов'язковим використанням грошового вимірника.

Зміст, призначення і будова рахунків зумовлені об'єктами, що на них обліковуються, і завданнями обліку.



Рахунок – це спосіб групування та поточного обліку наявності та руху однорідних господарських засобів, джерел їх формування і господарських процесів [2].

Рух активів і пасивів унаслідок господарських операцій призводить до збільшення або зменшення на рахунку, тому рахунок поділяється на дві частини: ліва – **дебет**, а права – **кредит** (це умовні позначення).

Рахунок

(назва рахунка)

Дебет	Кредит

Термін дебет походить від лат. *debere*, що означає «бути винним», а кредит – від лат. *credere*, що означає «вірити» [1]. За сучасних умов терміни дебет і кредит є лише умовним технічним позначенням частин рахунків

Рахунки відкривають на підставі даних балансу.

Основний принцип відкриття рахунків: рахунок відкривається за назвою статті балансу, наприклад, «Основні засоби», «Запаси», «Зареєстрований капітал».

На кожному відкритому рахунку неодмінно показують розмір об'єктів обліку станом на початок звітного періоду (місяця, року) (**початкове сальдо**), що дорівнює сумі відповідної статті початкового балансу.

Термін сальдо походить від лат. saldo, що означає «розрахунок».

Періодично на рахунках підсумовують обсяги здійснених протягом місяця господарських операцій – **обороти**. Розрізняють дебетовий оборот і кредитовий оборот.

У кінці місяця визначають новий залишок з урахуванням здійснених за місяць операцій (**кінцеве сальдо**), що дорівнює сумі відповідної статті кінцевого балансу.

Зв'язок між рахунками і балансом

АКТИВ	Баланс		Пасив
10 "Основні засоби"	800	40 "Статутний капітал"	1000
20 "Виробничі запаси"	300	50 "Довгострокові позики"	200
31 "Рахунки в банках"	100		
Всього	1200	Всього	1200

Дт 10 "Основні засоби" Кт	800
Дт 20 "Виробничі запаси" Кт	300
Дт 31 "Рахунки в банках" Кт	100

Дт 40 "Статутний капітал" Кт	1000
Дт 50 "Довгострокові позики" Кт	200



2. Активні, пасивні, активно-пасивні рахунки, їх структура

Активні рахунки відображають стан ресурсів (господарських засобів) підприємства і зміни, що відбуваються в них. Їх сальдо записують в активі бухгалтерського балансу [1].

Побудова активного рахунку

Дебет	Кредит
Сальдо початкове	
Збільшення об'єкту обліку (+)	Зменшення об'єкту обліку (-)
Оборот дебетовий	Оборот кредитовий
Сальдо кінцеве	

Сальдо кінцеве
активного рахунку

≡

Сальдо
початкове

+

Оборот за
дебетом

-

Оборот за
кредитом

Приклад. Відкрити рахунок 311 «Поточний рахунок в національній валюті». На початок місяця було 95 000 грн. Протягом місяця:

1. сплачено постачальникам за отримані цінності 14 000 грн;
2. сплачено до бюджету заборгованість за податками 2300 грн;
3. зарахована сума виручки від реалізації продукції 36 000 грн;

Побудова активного рахунку (311 «Поточний рахунок в національній валюті»)

Дебет	Кредит
Сальдо початкове 95000 грн	–
3) збільшення коштів на поточному рахунку внаслідок зарахування виручки – 36 000 грн;	1) зменшення коштів на рахунку направлених на погашення заборгованості перед постачальниками – 14000 грн; 2) зменшення коштів на рахунку направлених на погашення заборгованості перед бюджетом – 2300 грн;
Оборот за місяць – 36000 грн	Оборот за місяць – 16300 грн
Сальдо кінцеве: $95000 + 36000 - 16300 =$ $= 114700$ грн.	–

Пасивні рахунки характеризують стан та зміни у власному капіталі та зобов'язаннях (джерелах утворення господарських засобів) [1].

Побудова пасивного рахунку

Дебет	Кредит
	Сальдо початкове
Зменшення об'єкту обліку (-)	Збільшення об'єкту обліку (+)
Оборот дебетовий	Оборот кредитовий
	Сальдо кінцеве

Сальдо кінцеве
пасивного рахунку

≡

Сальдо
початкове

+

Оборот за
кредитом

-

Оборот за
дебетом

Приклад. Відкрити рахунок 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками». На початок місяця заборгованість 87 000 грн. Протягом місяця:

1. одержані товари, оплата яких не здійснена 24000 грн;
2. сплачено частково заборгованість перед постачальниками 18300 грн;
3. отримані МШП, оплата не здійснена 1900 грн.

**Побудова пасивного рахунку
(рахунок 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»)**

Дебет	Кредит
–	Сальдо початкове – 87000 грн
2) зменшення заборгованості перед постачальником – 18300 грн.	1) збільшення заборгованості перед постачальником за одержані товари – 24000 грн; 3) збільшення заборгованості перед постачальником за одержані МШП – 1900 грн
Оборот за місяць – 18300 грн	Оборот за місяць – 25900 грн
–	Сальдо кінцеве: $87000 + 25900 - 18300 = 94600$ грн.

На **активно-пасивних рахунках** збільшення (зменшення) об'єкта обліку можна відобразити або в дебеті, або у кредиті рахунку.

Побудова активно-пасивного рахунку

Дебет	Кредит
С-до (дебіторська заборгованість)	С-до (кредиторська заборгованість)
- збільшення дебіторської заборгованості (+)	- зменшення дебіторської заборгованості (-)
- зменшення кредиторської заборгованості (-)	- збільшення кредиторської заборгованості (+)
С-до (дебіторська заборгованість)	С-до (кредиторська заборгованість)

Активно-пасивні рахунки можуть бути двох видів:

- 1) з одностороннім сальдо - дебетовим або кредитовим;
- 2) з двостороннім сальдо (розгорнуте сальдо) - дебетове або кредитове сальдо одночасно.

Приклад. На 1 вересня підприємство має кредиторську заборгованість перед підзвітною особою А в сумі 300 грн. і дебіторську заборгованість із підзвітною особою Б у сумі 200 грн. Протягом місяця підприємство видало підзвітній особі А з каси 350 грн. та отримало кошти від підзвітної особи Б у сумі 220 грн.

а) з підзвітною особою А
(кредитор):

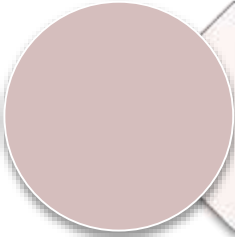
Дебет	Кредит
	Початкове сальдо 300 грн.
Зменшення на 350 грн.	
Оборот 350 грн.	Оборот 0 грн.
Кінцеве сальдо 50 грн.	

б) з підзвітною особою Б (дебітор):

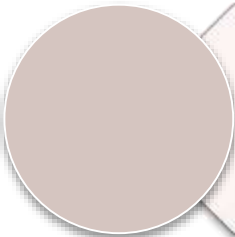
Дебет	Кредит
Початкове сальдо 200 грн.	
	Зменшення на 220 грн.
Оборот 0 грн.	Оборот 220 грн.
	Кінцеве сальдо 20 грн.

Рахунок №372 «Розрахунки з підзвітними особами»

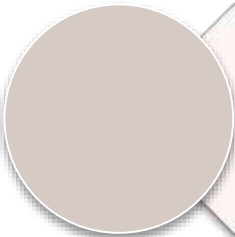
Дебет	Кредит
Початкове сальдо 200 грн.	Початкове сальдо 300 грн.
Зменшення 350 грн.	Зменшення 220 грн.
Оборот за місяць 350 грн.	Оборот за місяць 220 грн.
Кінцеве сальдо 50 грн.	Кінцеве сальдо 20 грн.



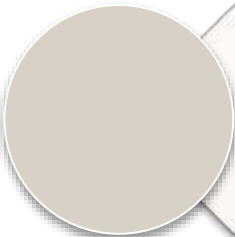
Кожному виду засобів відповідає певний активний рахунок та кожному виду джерел – пасивний.



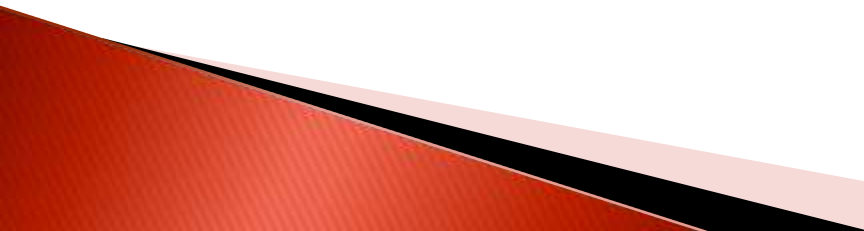
Сума всіх дебетових залишків активних рахунків відповідає вартості господарських засобів і дорівнює підсумкові активу балансу.



Сума всіх кредитових залишків пасивних рахунків дорівнює розміру джерел засобів, тобто підсумку пасиву балансу.



Загальна сума всіх дебетових залишків активних рахунків повинна відповідати сумі кредитових залишків пасивних рахунків.





3. Подвійний запис, його суть та значення

Кожна господарська операція, оформлена документально, знаходить відображення на двох взаємопов'язаних рахунках. Зв'язок між бухгалтерськими рахунками забезпечується застосуванням способу подвійного запису.

Подвійний запис – це спосіб відображення господарських операцій в одній і тій же сумі, що виражена в одному грошовому вимірнику, одночасно на двох або декількох взаємопов'язаних рахунках, по дебету одного і кредиту іншого [1].



Рахунки призначені для обліку руху коштів та джерел підприємства внаслідок господарських операцій. А рух завжди припускає два пункти: звідки і куди. Так, якщо гроші з поточного рахунку отримані в касу підприємства, то рух здійснюється між двома рахунками:

«Рахунки в банках»
(зменшення)

500 грн.

«Готівка»
(збільшення)

Якщо прибуток підприємства направлено на збільшення статутного капіталу, то цей рух пов'язує два рахунки:

«Нерозподілений
прибуток»
(зменшення)

5000 грн.

«Зареєстрован
ий капітал»
(збільшення)

Як бачимо, на одному рахунку виникає збільшення коштів або джерел, а на іншому зменшення коштів або джерел.

Можуть мати місце операції, в яких зміни відбуваються в одному напрямку на обох рахунках (тобто або на обох зменшення, або на обох збільшення), але зміни відбуваються на двох рахунках.

«Розрахунки за виплатами працівникам»
(зменшення)

2000
грн.

«Готівка»
(зменшення)

Надходження матеріалів від постачальника викличе збільшення на рахунку «Матеріали» і одночасно збільшення заборгованості перед постачальником:

«Виробничі запаси»
(збільшення)

8000
грн.

«Розрахунки з постачальниками»
(збільшення)

Метод подвійного запису в бухгалтерії використовують для контролю за об'єктами обліку та взаємопов'язаною повнотою і правильністю відображення господарських процесів на рахунках бухгалтерського обліку.

Контрольність подвійного запису полягає у обов'язковій збалансованості підсумків рахунків.

Це здійснюється в кінці кожного місяця, коли підраховуються суми оборотів за кредитом і дебетом всіх рахунків, незалежно від їх виду – вони повинні бути між собою рівні.

Нерівність свідчить про помилковість записів та підрахунків.



Кореспонденція рахунків або **бухгалтерська проводка** – запис господарської операції на рахунках

Бухгалтерська проводка (кореспонденція рахунків) – це вказівка дебетованого і кредитованого рахунку по кожній господарській операції.

Проста кореспонденція рахунків – проводка, при якій один рахунок дебетується, а інший кредитується на одну й ту саму суму.

Складна кореспонденція рахунків – це проводка, за якою один рахунок дебетується, а декілька кредитується на загальну суму, або навпаки – один кредитується, а декілька дебетуються на загальну суму.

Кореспондуючі рахунки – рахунки, пов'язані однією кореспонденцією.



Порядок складання кореспонденції рахунків наступний:

1. Визначити, на яких саме рахунках внаслідок операції відбудеться зміна (назви рахунків беруться, виходячи з Плану рахунків).
2. Визначити типи рахунків (активні або пасивні – по балансу).
3. Визначити характер змін (збільшення або зменшення – за структурою рахунків).
4. Визначити сторони рахунків (дебет або кредит – за структурою рахунків).
5. Скласти бухгалтерську проводку [1].

Проводка (кореспонденція):

Д–т «Товари» К–т «Готівка» 1 000 грн.

Попередньо всі різноманітні господарські операції реєструються в порядку їх здійснення в спеціальному журналі, де кожній операції присвоюється порядковий номер.

Таке послідовне відображення економічно різноманітних господарських операцій отримало назву **хронологічного запису**, що полягає в суцільній реєстрації всіх операцій даного підприємства.

Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст операції	Документ	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
				дебет рахунка	кредит рахунка
1	За готівку були придбані товари	Копія чека	1 000	Товари	Готівка
2	Відпущено зі складу підприємства у виробництво матеріали	Накладна – вимога	1 500	Виробництво	Виробничі запаси



4. Синтетичні та аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок

За способом групування і узагальнення облікових даних бухгалтерські рахунки поділяють на синтетичні й аналітичні.

Синтетичні рахунки – це бухгалтерські рахунки, на яких облік господарської діяльності підприємств ведеться узагальнено [1].

Синтетичні рахунки призначені для обліку інформації про склад і рух активів, капіталу, зобов'язань в узагальненому вигляді і в грошовому вимірнику та мають шифр з двох цифр.

Облік, який здійснюють на підставі таких рахунків, називається **синтетичним обліком**.

Дані синтетичного обліку використовують при заповненні бухгалтерського балансу та інших форм бухгалтерської звітності.

Синтетичними є рахунки: “Основні засоби”, “Виробничі запаси”, “Розрахунки з різними дебіторами”, “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” тощо.

Аналітичні рахунки – це рахунки детальної характеристики об'єктів бухгалтерського обліку, в яких, крім грошового вимірника, застосовують натуральні і трудові вимірники; вони розкривають зміст кожного синтетичного рахунку.

Облік, здійснюваний на підставі аналітичних рахунків, називають **аналітичним обліком**.



Наприклад, до синтетичного рахунку «Розрахунки з підзвітними особами» відкривають аналітичні рахунки за прізвищами підзвітних осіб, до рахунку «Готова продукція» – за видами виготовленої продукції.

Між синтетичними і аналітичними рахунками існує взаємозв'язок, оскільки на них на підставі одних й тих документів відображують одні й ті ж операції: на синтетичних рахунках – загальною сумою, а на аналітичних до них – частковими сумами.

Приклад: сальдо по рахунку 201 «Сировина і матеріали» на початок місяця склало 7100 грн., обороти за місяць по дебету – 4150 грн., по кредиту – 4350 грн., сальдо на кінець місяця дорівнює 6900 грн. Сировина представлена борошном та гречкою.

Борошно вищого ґатунку

Надходження			Вибуття		
К-ть	Ціна	Сума	К-ть	Ціна	Сума
П.С. 50	25	1250			
40	25	1000	30	25	750
40		1000	30	25	750
К.С. 60		1500			

Гречка

Надходження			Вибуття		
К-ть	Ціна	Сума	К-ть	Ціна	Сума
П.С. 13	45	5850			
70	45	3150	80	45	3600
70		3150	80	45	3600
К.С. 120		5400			

- На синтетичному рахунку 201:
- 1) С.П. = $1250 + 5850 = 7100$
 - 2) Дт об = $1000 + 3150 = 4150$
 - 3) Кт об = $750 + 3600 = 4350$
 - 4) С.К. = $1500 + 5400 = 6900$

Висновки:

- сума початкового сальдо по аналітичним рахункам дорівнює початковому сальдо по синтетичному рахунку;
- сума надходження по аналітичним рахункам дорівнює дебетовому обороту синтетичного рахунку;
- сума вибуття по аналітичним рахункам дорівнює кредитовому обороту синтетичного рахунку;
- сума кінцевого сальдо по аналітичним рахункам дорівнює кінцевому сальдо синтетичного рахунку.



Проміжною ланкою між синтетичними і аналітичними рахунками є субрахунки – групування однорідних аналітичних рахунків. На субрахунках інформація відображується тільки в грошовому вимірнику



Таким чином, в бухгалтерському обліку виділяють:
Синтетичні рахунки – рахунки 1-го порядку;
Субрахунки – рахунки 2-го порядку;
Аналітичні рахунки – рахунки 3-го порядку.

У кінці місяця для узагальнення даних поточного обліку на рахунках та для перевірки правильності записів на них, складають оборотні відомості.



Оборотні відомості – це таблиці, складені за даними синтетичного і аналітичного обліку, в яких наведена інформація про залишки (на початок і кінець періоду) та про рух активів і пасивів за звітний період.

Оборотні відомості складають по синтетичним та аналітичним рахунках.

Оборотно-сальдова відомість за синтетичними рахунками

Назва рахунків	Сальдо на		Оборот за місяць		Сальдо на	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Основні засоби	310 000		50 000		360 000	
Виробничі запаси	60 000		110 000	120 000	50 000	
Виробництво	19 000		120 000		139 000	
Каса	1 000		40 000	40 000	1 000	
Рахунки в банку	190 000			120 000	70 000	
Статутний капітал		120 000		55 000		175 000
Короткострокові позики		160 000	30 000	60 000		190 000
Розрахунки з оплати праці		45 000	40 000			5 000
Нерозподілені прибутки		255 000	55 000			200 000
Розрахунки з постачальниками і підрядниками			110 000	160 000		50 000
Разом	580 000	580 000	555 000	555 000	620 000	620 000



5. Основи класифікації рахунків

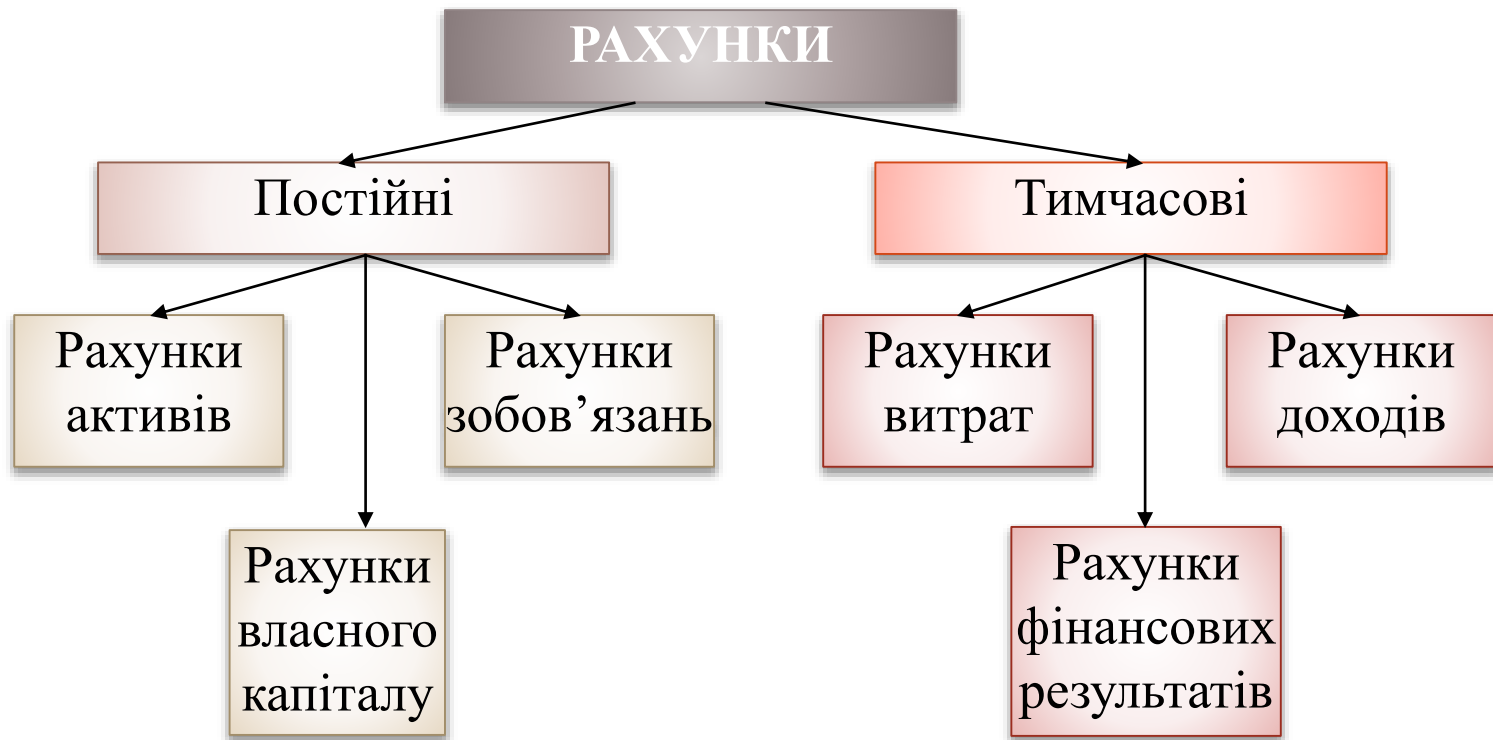
Встановити номер рахунку та його назву необхідно за Планом рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.
План рахунків є директивним документом обов'язковим для всіх підприємств і організацій.

План рахунків і Інструкція щодо його застосування розроблені та затверджені Наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 № 291 (зі змінами).



План рахунків побудовано за дворядною системою, тобто з виділенням двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового й управлінського обліку.

Схема дворядної системи плану рахунків



В ПЛАНІ РАХУНКІВ ВСІ РАХУНКИ ПОДІЛЕНО НА 10 КЛАСІВ

Клас 1. Необоротні активи.	Постійні	Активні, за винятком рах. 13
Клас 2. Запаси.	Постійні	Активні
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи.	Постійні	Активні, за винятком рах. 38
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань.	Постійні	Пасивні, за винятком рах. 45, 46
Клас 5. Довгострокові зобов'язання.	Постійні	Пасивні
Клас 6. Поточні зобов'язання.	Постійні	Пасивні
Клас 7. Доходи і результати діяльності.	Тимчасові	Пасивні
Клас 8. Витрати за елементами.	Тимчасові	Активні
Клас 9. Витрати діяльності.	Тимчасові	Активні
Клас 10. Позабалансові рахунки	–	–

РАХУНКИ ОБЛІКУ ЗА ПРИЗНАЧЕННЯМ І СТРУКТУРОЮ [3]



РАХУНКИ ОБЛІКУ ЗА ЕКОНОМІЧНИМ ЗМІСТОМ



Тема 4

ОЦІНЮВАННЯ І КАЛЬКУЛЯЦІЯ



Питання:

1. Оцінювання майна та господарчих операцій. Види оцінки.
2. Оцінка активів та зобов'язань.
3. Процес калькулювання, та його етапи.
4. Класифікація витрат. Методи калькулювання.

Рекомендована література:

1. Миколенко, О. П. (2016). *Бухгалтерський облік* [online]. Харків: Вид-во НУА, ч. 1, 300 с. Available at: <http://dspace.nua.kharkov.ua/jspui/handle/123456789/1923> [Accessed 15 Oct. 2023].
2. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> [Accessed 12 Oct. 2023].
3. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07#Text> [Accessed 15 Oct. 2023].
4. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> [Accessed 12 Oct. 2023].
5. Садовська, І.Б. (2023). *Бухгалтерський облік* [online]. Луцьк: ВежаДрук, 258 с. Available at: https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/23018/3/BO_sadovska.pdf [Accessed 20 Oct. 2023].



1. Оцінювання майна та господарчих операцій. Види оцінки

Згідно з НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», вимір та узагальнення всіх операцій підприємства відбувається в **єдиному грошовому вимірі**.

Оцінка – спосіб відображення за допомогою грошового вимірника стану та руху господарських засобів. Оцінка тісно пов'язана з усіма елементами методу бухгалтерського обліку [1].

Грошова оцінка – це сутність бухгалтерського обліку.

Об'єктами оцінки в бухгалтерському обліку є: основні засоби, нематеріальні активи, капітальні і фінансові інвестиції, запаси, дебіторська заборгованість, довгострокові і поточні зобов'язання.



Процес оцінки є процедурою привласнення об'єктами бухгалтерського обліку певних грошових величин, які використовуються для підсумкової оцінки активів і зобов'язань [5].

Технологія оцінки – послідовність процесу оцінки вартості активів і зобов'язань, яка містить такі етапи:

- визначення об'єкта;
- цілі і функції оцінки;
- розробку способів оцінки;
- обґрунтування найефективнішого способу оцінки з метою визначення достовірної вартості майна і зобов'язань [5].



Найважливіші принципи оцінки

РЕАЛЬНІСТЬ ОЦІНКИ

Відображає відповідність грошового виразу вартості об'єкта затратам живої та уречевленої праці, вкладеної в нього.

З цією метою всі натуральні та трудові показники переводять у грошові за допомогою діючих цін, розцінок та інших атрибутів.

ОДНАКОВІСТЬ ОЦІНКИ

Полягає в тім, що на всіх підприємствах протягом тривалого періоду однакові засоби мають однаковий порядок оцінки, який регулюється органами, що здійснюють керівництво бухгалтерським обліком. В основу оцінки засобів підприємств України покладено фактичну собівартість.

Чинними П(С)БО передбачено, що для відображення в бухгалтерському обліку та звітності майно та господарські операції оцінюються в національній грошовій одиниці України – гривні – підсумовуванням проведених витрат.

Записи у бухгалтерському обліку за валютними рахунками підприємства, установи, а також за операціями в іноземній валюті здійснюються також у національній грошовій одиниці України в сумах, які визначаються перерахунком іноземної валюти за курсом Національного банку, що діє на дату здійснення операцій.



П(С)БО передбачають застосування різних видів оцінки активів та зобов'язань підприємства:

Первісна вартість (згідно з ПСБО 7 «Основні засоби») – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [4].

Переоцінена вартість (згідно з ПСБО 7 «Основні засоби») – вартість необоротних активів після їх переоцінки, яку здійснило підприємство задля дооцінки чи уцінки залишкової вартості до рівня справедливої вартості [4].

Справедлива вартість (згідно з ПСБО 19 «Об'єднання підприємств») – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [2].

Амортизована вартість (згідно з ПСБО 7 «Основні засоби») – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості [4]. Така вартість використовується при розрахунку амортизаційних відрахувань.

Ліквідаційна вартість (згідно з ПСБО 7 «Основні засоби») – 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 з продажем або ліквідацією [4].

Залишкова вартість (згідно з ПСБО 7 «Основні засоби») – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу) [4].

Чиста вартість реалізації (згідно з ПСБО 9 «Запаси») – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію [2].

Функції працівників бухгалтерії при оцінюванні активів:

використання даних комісії з оцінки про надходження, наявність (вибуття) активу і його вартість;

виконання бухгалтерських записів з зарахування об'єкта на баланс;

віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, на збільшення первинної вартості основних засобів;

отримання даних про вартість запасів, яка знизилася у зв'язку з втратою початкової вигоди, і перерахунок вартості цих запасів за чистою вартістю реалізації;

участь у розрахунках з переоцінки активів і відображення результатів в обліку і звітності;

відображення вибуття активу з балансу підприємства.



2. Оцінка активів та зобов'язань

Принцип обліку за собівартістю передбачає, що активи оцінюються за первісною вартістю, яку називають фактичною (історичною) собівартістю.

Фактична (історична) собівартість визначається у момент придбання активу, заноситься в «історію» об'єкта обліку і є незмінною впродовж терміну корисного використання даного об'єкта, за винятком випадків його переоцінки.



ПРАВИЛА ВИЗНАЧЕННЯ ВАРТОСТІ АКТИВІВ

Види активів	Правила визначення вартості
Основні засоби і нематеріальні активи:	
– придбані за плату	Сума фактичних витрат на придбання, спорудження і виготовлення
– внесені до статутного капіталу	Узгоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість
– одержані безоплатно	Справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витратна доставку
Запаси:	
– придбані за плату	Собівартість запасів, яка складається з сум, сплачених згідно з угодою постачальнику (продавцю) і транспортно-заготівельних витрат.
– виготовлені власними силами підприємства	Виробнича собівартість
– внесені до статутного капіталу	Узгоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість
– держані безоплатно	Справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витратна доставку
Поточна дебіторська заборгованість	Сума визнаного доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю.

Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення.

Сума **забезпечення** визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу.

Забезпечення довгострокових зобов'язань визнаються у сумі їх теперішньої вартості.

Зобов'язання з кредитів оцінюють за умовами кредитних договорів.

Зобов'язання перед постачальниками визначають за умовами договорів продажу-покупки та підтверджуючих надходження матеріальних цінностей документів.



3. Процес калькулювання, та його етапи

Калькулювання – це спосіб визначення собівартості одиниці продукції, робіт, послуг, що включає групування витрат, розмежування витрат між об'єктами калькулювання та визначення собівартості окремих виробів (робіт, послуг) [1].



Калькуляція – представлений у табличній формі бухгалтерський розрахунок витрат у грошовому вираженні на виробництво одиниці виробу або партії виробів, а також на виконання робіт і послуг (згідно з Методрекомеандаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 343) [3].

Види калькуляції собівартості:

планова (розрахунок планової собівартості продукції);

нормативна (розрахунок собівартості на основі норм витрат, встановлених на даний період, при застосуванні нормативного обліку витрат на виробництво);

фактична (розрахунок звітної собівартості продукції).

Розрахунок планової нормативної та складання фактичної калькуляції на кожному підприємстві повинен здійснюватися із застосуванням **єдиних статей калькулювання**, встановлених для даного виду (моделі, групи) продукції (робіт, послуг).

Підприємство самостійно розробляє форми калькуляцій з урахуванням специфіки виробничого процесу.

Порівняння фактичних калькуляцій з плановими і нормативними дозволяють виділити досягнуту економію (якщо фактична собівартість нижча за планову) або понесені перевитрати (якщо фактична собівартість вища за планову) за окремими статтями або в цілому.

Підприємство __Альфа_____

ПЛАНОВА КАЛЬКУЛЯЦІЯ на __січень_____ 202 _2_ рік

Повна назва продукції (виробу) _Верстат широкоуніверсальний фрезерний_

Діюча оптова ціна _____ грн Договірна (відпускна) ціна ___ грн

Валовий випуск _____ Товарний випуск ___20___ Калькуляційна одиниця _
виріб _____

01	Сировина й матеріали	3250
02	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи й послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій	5000
03	Паливо й енергія на технологічні цілі	900
04	Зворотні відходи (вираховуються)	0
05	Основна заробітна плата робітників	2100
06	Додаткова заробітна плата	500
07	Відрахування на соціальне страхування	962
08	Витрати на утримання й експлуатацію устаткування	3200
09	Загальновиробничі витрати	2200
10	Втрати від браку	—
11	Інші виробничі витрати	800
12	Попутна продукція (вираховується)	—
13	Виробнича собівартість, сума р. 01–03 та 05–11 за мінусом р. 04, 12	18 912

ТОВ «Бріз»

КАЛЬКУЛЯЦІЙНА КАРТА № 10

20 травня 2017 року

Найменування страви: *М'ясо в горщиках* Номер за збірником рецептур: № 1.274

№ з/п	Порядковий номер калькуляції і дата її затвердження	№ 1 20 травня 2017 року		
		Норма, кг	Ціна, грн	Сума, грн
1	Свинина	12,90	100,00	1290,00
2	Маргарин	1,80	45,00	81,00
3	Гриби білі сушені	1,25	55,00	68,75
4	Цибуля ріпчаста	2,40	12,00	28,80
5	Картопля	13,70	10,00	137,00
6	Сметана	3,00	40,00	120,00
7	Сир твердий	3,30	160,00	528,00
Загальна вартість продуктів по первісній вартості, грн				2253,55
Націнка (120 %), грн				2704,26
Загальна вартість набору продуктів на 100 страв, грн				4957,81
Ціна продажу однієї страви, грн				49,58 (у тому числі ПДВ — 8,26)
Вихід у готовому вигляді однієї страви, г				250
Завідувач виробництва <i>Валіков</i>				Валіков А. М.
Калькуляцію склав <i>Кожух</i>				Кожух Н. П.
ЗАТВЕРДЖЕНО Керівник закладу (підприємства)				Селіхов О. М.

Процес калькулювання включає етапи [1]:



групування витрат;

розподіл витрат між об'єктами калькулювання (за видами продукції, робіт послуг);

визначення собівартості окремих робіт, виробів, послуг;

відображення собівартості виробів в калькуляції – це звітна таблиця, яка містить результати калькулювання собівартості;

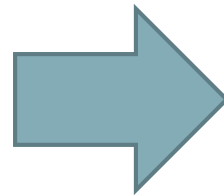
контроль за виконанням плану за собівартістю та порівняння фактичної собівартості з нормативною;

визначення результатів роботи та резервів зниження собівартості.

Об'єкт калькулювання – це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, що потребує визначення пов'язаних з виробництвом (виконанням) витрат [1].

Калькуляційна одиниця – кількісний вимірник об'єкту калькулювання [1].

Об'єкт калькулювання
– вид продукції
(наприклад, вугілля)



Калькуляційна
одиниця – одиниця
виміру продукції
(наприклад, 1 т
вугілля)

Для виробів калькуляційною одиницею є штука (комплект, вузол, деталь).

Для продуктів калькуляційною одиницею можуть бути:

- вагові (грами, кілограми, тони),
- об'ємні (кубічні метри, сантиметри, дециметри),
- лінійні (метри, сантиметри, дециметри),
- площинні (квадратні метри, сантиметри, дециметри).

При наданні послуг калькуляційною одиницею будуть:

- типова послуга (консультація, оформлення, перевірка документів);
- тривалість послуги (година, день);
- відстань перевозок тощо.



4. Класифікація витрат. Методи калькулювання

Класифікація витрат за місцем виникнення

- Витрати основного виробництва
- Витрати допоміжного виробництва
- Витрати інших виробництв

Ця класифікація має значення для нормування витрат і контролю за їх здійсненням, обчислення виробничої собівартості.

Класифікація витрат за видами

за елементами витрат:

- Матеріальні витрати (за мінусом вартості зворотних відходів);
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні потреби;
- амортизація основних засобів;
- інші витрати.

за статтями калькуляції

- Сировина та матеріали;
- комплектуючі та напівфабрикати;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи;
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва;
- витрати та утримання та експлуатацію обладнання;
- загальновиробничі витрати;
- загальногосподарські витрати;
- витрати на технологічний брак;
- інші виробничі витрати;
- невиробничі витрати.

Класифікація витрат за способом включення до собівартості

прямі

- Витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом конкретних видів продукції, виконанням робіт (послуг) і можуть бути прямо включені в їх собівартість (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці).

непрямі

- Витрати, які мають загальний характер для виробництва кількох видів продукції і в момент здійснення їх неможливо віднести на конкретний вид продукції (робіт, послуг). Розподіляються згідно з обраною підприємством базою розподілу (витрати на експлуатацію основних засобів, заробітну плату завідувача цеху, інші ЗВВ).

Класифікація витрат за відношенням до виробничого процесу

ОСНОВНІ

- Витрати, пов'язані з виробництвом (виконанням робіт, наданням послуг) і передбачені його технологією. (вартість сировини, матеріалів, оплата праці основних виробничих робітників, амортизація основних засобів та ін).

накладні

- Витрати на обслуговування, організацію і управління виробничим процесом, тобто загальновиробничі витрати. Вони не пов'язані з технологією виробництва, проте забезпечують виконання плану виробництва та накладаються (приєднуються) до прямих витрат і в сукупності з ними утворюють виробничу собівартість.

Класифікація витрат за залежністю від обсягів виробництва

умовно-змінні

- Витрати, абсолютна величина яких збільшується із зростанням обсягу випуску продукції або зменшується зі зменшенням обсягу виробництва (витрати сировини, витрати на оплату праці основних виробничих робітників).

умовно-постійні

- Витрати, абсолютна величина яких залежно від збільшення або зменшення обсягу виробництва залишається постійною або змінюється незначною мірою (витрати на утримання будівель, машин і обладнання, амортизацію, заробітну плату працівникам управління цехами і виробничими дільницями).

Класифікація витрат за структурою

одноеле-
ментні
(прості)

- Витрати, які не можна розкласти на складові частини і які включають тільки один вид витрат – паливо, амортизацію, заробітну плату чи ін.

комплексні
(складні)

- Складаються з декількох одноелементних (простих), їх можна розчленувати на складові частини – загальновиробничі витрати, до складу яких входять оплата праці та відрахування на соціальні заходи апарату управління цехами, дільницями, амортизація основних засобів загальновиробничого призначення.

В залежності від виду продукції, робіт, послуг, їх складності характеру, технологічного процесу та організації виробництва на промислових підприємствах можуть застосовуватися різні методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.

Метод калькулювання – спосіб обчислення собівартості конкретного виду продукції (робіт, послуг) в залежності від визначених підприємством особливостей технологічного процесу, обліку та управління [1].



ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДІВ КАЛЬКУЛЮВАННЯ

Метод	Характеристика
Простий	<p>використовується на моновиробництвах (виробництво електроенергії, видобування нафти, вугілля та ін.), де всі витрати безпосередньо відносяться на виготовлений продукт.</p> <p>Собівартість одиниці продукції калькулюється шляхом розподілу витрат на кількість виготовленої продукції</p>
Попередільний (попроцесний)	<p>використовується у послідовних виробництвах (коли один технологічний процес настає за іншим), де він розділяється на окремі частини – переділи (процеси) і за кожним із них окремо обчислюються витрати. При цьому витрати обліковуються за кожним переділом (цехом), передаються із переділу в переділ (із цеху в цех), і на останньому калькулюють собівартість виготовленої продукції</p>

Метод

Позамовний

Характеристика

використовується у складних паралельних виробництвах, коли в ряді основних цехів паралельно виготовляють окремі частини, вузли, а потім збирають у загальному цеху. Собівартість одиниці виробу визначається шляхом розподілу всіх витрат на кількість виготовлених на замовлення виробів.

Нормативний

полягає у визначенні фактичної собівартості виробленого продукту як алгебраїчна сума витрат за нормами, відхилень від норм, а також змін норм. При нормативному методі собівартість продукції визначається шляхом додавання нормативних витрат та виявлених відхилень від норм при обчисленні фактичної собівартості.

Тема 5 ДОКУМЕНТАЦІЯ, ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ



Питання:

1. Документація в бухгалтерському обліку.
2. Класифікація бухгалтерських документів. Порядок перевірки та обробки документів.
3. Види і форми облікових реєстрів.
4. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку.

Рекомендована література:

1. Давидюк, Т. В., Манойленко, О. В., Лимаченко, Т. І. та Резніченко, А. В. (2016). *Бухгалтерський облік* [online]. Харків: Видав. дім «Гельветика», 392 с. Available at: https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/09/Davydiuk_Bukhhalterskyi_oblik_2016.pdf [Accessed 12 Oct. 2023].
2. Миколенко, О. П. (2016). *Бухгалтерський облік* [online]. Харків: Вид-во НУА, ч. 1, 300 с. Available at: <http://dspace.nua.kharkov.ua/jspui/handle/123456789/1923> [Accessed 12 Oct. 2023].
3. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text> [Accessed 12 Oct. 2023].
4. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> [Accessed 22 Oct. 2023].
5. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> [Accessed 22 Oct. 2023].
6. Rada.gov.ua, (2023). *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [Accessed 12 Oct. 2023].



1. Документація в бухгалтерському обліку

Первинний облік – перший етап облікового процесу, що охоплює первинне спостереження (тобто спостереження, вимірювання об'єктів обліку, накопичення, збереження, реєстрацію одержаної інформації, її передачу та первинну обробку).

Основна мета спостереження – впевнитися в тому, що об'єкт обліку або зміни у його складі, обсязі, якості дійсно були.



Бухгалтерський облік відображує всі господарські операції які здійснюються на підприємстві.

Кожна господарська операція відображується складанням первинного документу, що є юридичним свідченням її здійснення, тому документація в бухгалтерському обліку виступає як спосіб первісного спостереження за всією виробничою та фінансовою діяльністю.

Порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги щодо складання документів регламентуються Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. №88 [4].

Первинні документи – це документи, створені в письмовій або електронній формі, які фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження і дозволи адміністрації (власника) на їх проведення (п. 2.1 Положення № 88) [4].

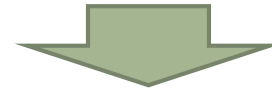
Первинні документи необхідно складати **в момент проведення** господарської операції або, якщо це неможливо, – безпосередньо після її завершення (ст. 9 Закону № 996 і п. 2.2 Положення № 88) [4].



Широко використовують типові форми документів, які виготовляються у вигляді бланків.

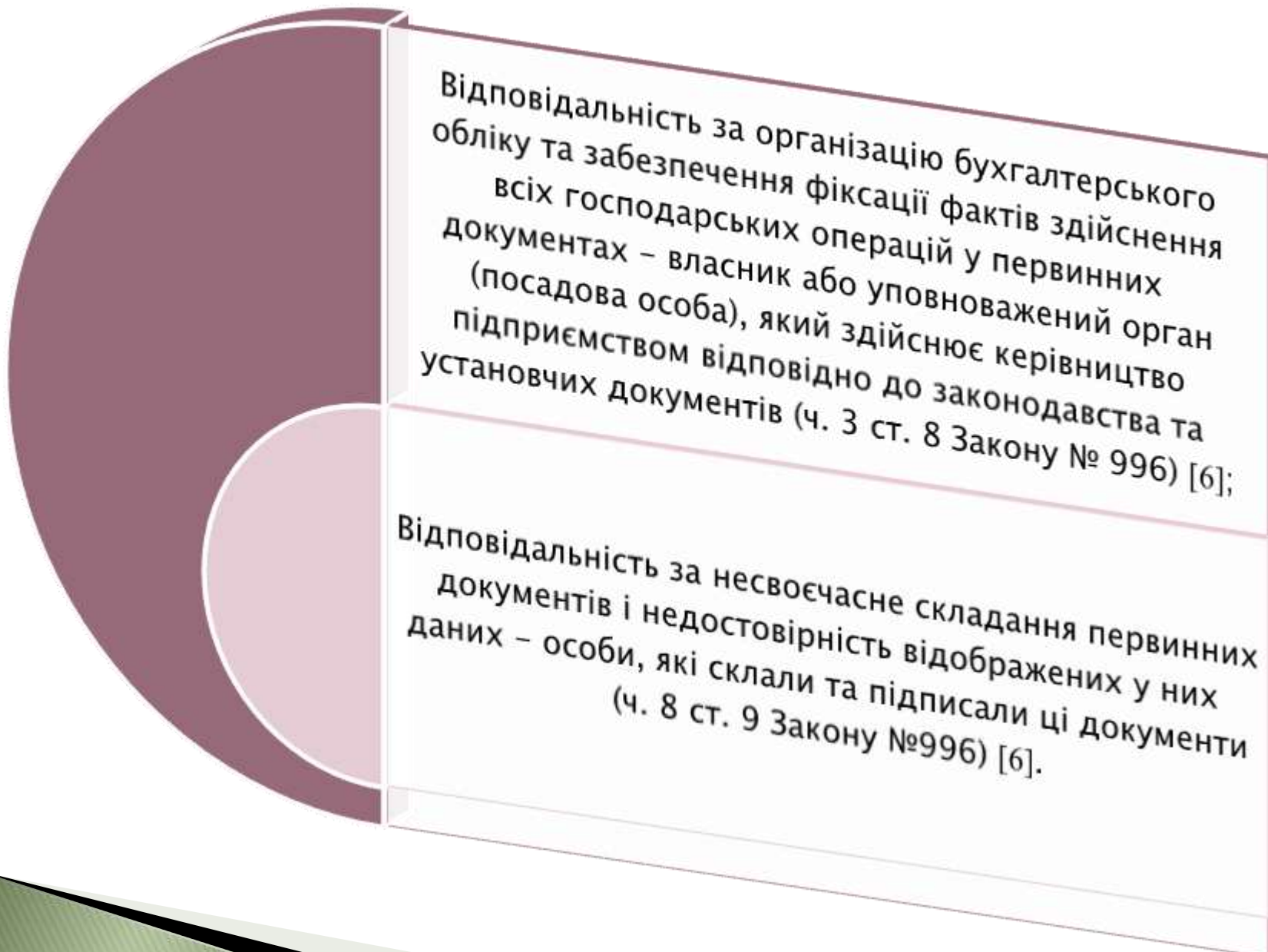


Уніфікація документів – розробка єдиних форм документів для оформлення однотипних господарських операцій на підприємствах і в організаціях різних галузей і форм власності.



Стандартизація документів – встановлення для бланків однотипних документів однакового, найбільш раціонального розміру і форми з завчасним визначенням розміщення відповідних реквізитів.

Для документування господарських операцій можна використовувати **самостійно виготовлені бланки**, які повинні містити обов'язкові реквізити або реквізити типових чи спеціалізованих форм (п. 2.7 Положення № 88) [5].



Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксації фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах – власник або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів (ч. 3 ст. 8 Закону № 996) [6];

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і недостовірність відображених у них даних – особи, які склали та підписали ці документи (ч. 8 ст. 9 Закону №996) [6].

Записи в первинних документах потрібно здійснювати тільки чорнилом **темного кольору**, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів та іншими засобами, що забезпечують збереження записів протягом установленого строку зберігання документів і неможливість внесення несанкціонованих виправлень (п. 2.10 Положення № 88) [4].

У вільних рядках ставлять прочерки з урахуванням спеціальних правил для окремих документів.

Усі первинні документи мають бути складені **українською мовою**.

Перелік осіб, які мають право підписувати первинні документи, повинен затвердити керівник.



Документи мають юридичну силу тільки за наявності таких **обов'язкових реквізитів**:

- назва документа (форми);
- дата і місце складання;
- найменування підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст і обсяг господарської операції;
- одиниця виміру господарської операції (у натуральному та вартісному вираженні);
- посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення;
- особистий або електронний підпис чи інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

п. 2.4 Положення № 88 передбачає можливість включати до первинних документів **додаткові реквізити**.

Підприємство проставляє свою печатку на тих первинних документах, затверджена форма яких це передбачає (є поле «М.П.»).

Електронний документ – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, уключаючи обов'язкові реквізити документа (ст. 5 Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» № 851).

Основні вимоги, що висуваються до електронного документа:

- ✓ наявність обов'язкових реквізитів документа, склад і порядок розміщення яких визначається законодавством;
- ✓ можливість створення, передання, збереження та перетворення електронного документа електронними засобами у візуальну форму.

Для ідентифікації автора електронного документа може використовуватися електронний підпис. Автором особа, яка створила електронний документ.

Без електронного підпису електронний документ не може бути підставою для його обліку та не матиме юридичної сили (ст. 1 Закону № 851).





2. Класифікація бухгалтерських документів. Порядок перевірки та обробки документів



Документи, складені в різних підрозділах, передаються до бухгалтерії у порядку та строки, встановлені графіком документообігу.



Отримані документи підлягають перевірці:

- 1) **формальній** – встановлюють повноту і правильність заповнення всіх реквізитів документів, достовірність підписів посадових осіб. При цьому перевіряють чіткість запису змісту операції і цифрових показників, своєчасність складання документів і подання їх до бухгалтерії;
- 2) **за суттю** – законність та доцільність для підприємств даної операції;
- 3) **арифметичній** – правильність визначення сум та всіх арифметичних підсумків.

Види обробки документів:

таксування (оцінка) – проставляють у відповідних графах документа ціну і суми, тобто грошову оцінку оформлених натуральних показників господарської опера;

групування – складання зведених документів (на підставі первинних об'єднанні однорідних за змістом первинних документів у групи і запису в групувальні відомості для визначення загального підсумку по кожній групі);

контрування – поставляння кореспонденції рахунків по суті кожного документа;

запис змісту документів на рахунки синтетичного й аналітичного обліку.

Документи повинні бути складені чітко, розбірливо, без помилок та помарок, які викликають сумніви.



Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 передбачено виправлення помилок такими способами [4]:



Коректурний спосіб: неправильний запис закреслюється однією рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильну суму (або текст). виправлення помилки супроводжується написом «Виправлено» і підписом особи, що зробила виправлення, з зазначенням дати.

Спосіб «червоне сторно»: неправильний бухгалтерський запис роблять повторно в тій самій кореспонденції рахунків, що й помилковий запис, але червоним кольором. При підбитті підсумків суми, записані червоним кольором, віднімаються. Одночасно звичайним чорнилом роблять другий запис із зазначенням правильної кореспонденції рахунків і суми.

Спосіб додаткових записів (проводок): у разі запису в обліковому реєстрі суми, що менше фактичної, робиться додатковий запис тією самою проводкою на недостаючу суму.



3. Види і форми облікових реєстрів

Облікові реєстри – це носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, групування та узагальнення інформації з первинних документів, прийнятих до обліку (п. 3.1 Положення №88) [4].

Регістри бухгалтерського обліку повинні мати такі реквізити:

назву;

період реєстрації господарських операцій;

прізвища та підписи або інші дані, що дозволяють ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

Записи господарських операцій в реєстрах називаються обліковою реєстрацією.

За зовнішнім виглядом облікові реєстри поділяються на:

Бухгалтерські книги – реєстри, в яких окремі листки міцно переплетені (зброшуровані).

Картки виготовляють з цупкого паперу або тонкого картону спеціальної форми, стандартних розмірів, їх широко використовують в аналітичному обліку. Картки зберігають у спеціальних ящиках – картотеках, де їх систематизують в певному порядку.

Окремі листки від карток відрізняються тим, що виготовляються з менш цупкого паперу, більшого формату і зберігаються в папках (реєстраторах), з яких легко виймаються для облікових записів.

За характером записів облікові реєстри поділяють на:

Хронологічні облікові реєстри – такі, і яких господарські операції записують в календарній послідовності їх здійснення й оформлення (наприклад, журнал господарських операцій).

Систематичні облікові реєстри призначені для групування (систематизації) однорідних за економічним змістом господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку (наприклад, Головна книга, картки складського обліку матеріалів та ін.).

Комбіновані облікові реєстри хронологічні і систематичні записи ведуть одночасно (наприклад, журнали–ордери і допоміжні відомості).

За обсягом змісту записів облікові реєстри поділяють на:

Реєстри синтетичного обліку призначені для відображення економічно однорідних господарських засобів на синтетичних рахунках у грошовому вимірнику, з зазначенням дати, номера і суми бухгалтерського запису, як правило, без пояснювального тексту.

Реєстри аналітичного обліку призначені для відображення господарських операцій на окремих аналітичних рахунках, що деталізують зміст показників відповідного синтетичного рахунка.

Комбіновані облікові реєстри призначені для одночасного здійснення синтетичного й аналітичного обліку.

ФОРМИ ОБЛІКОВИХ РЕГІСТРІВ

Двосторонні реєстри

складаються з двох однакових частин, ліва з яких – для дебетових записів, права – для кредитових

Односторонні реєстри

графи для дебетових і кредитових записів розміщені на правій стороні реєстру, а графи для запису дати, номера, змісту операції – зліва

Контокорентні реєстри

Кількісно-сумові реєстри

Реєстри кількісно-сортового обліку

Багатографні реєстри

одна їх графа (переважно дебетова) поділяється на кілька граф

Шахові реєстри

побудовані так, щоб кожна записана сума характеризувала дві ознаки: рахунок, який дебетується, і рахунок, який кредитується



4. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку

Інвентаризація – це складання опису майна підприємства на підставі періодичної перевірки наявності цінностей, що перебувають на балансі підприємства на певну дату, стану їх зберігання, правильності ведення обліку.

Причини розбіжностей між показниками поточного обліку і фактичним станом активів:

- 1) природні втрати (вплив біологічних, фізичних і хімічних чинників – виток, псування комахами, усихання тощо);
- 2) помилкове відображення в обліку (арифметичні помилки, описки тощо);
- 3) зловживання матеріально-відповідальних осіб тощо.

Об'єктами інвентаризації є активи і фінансові зобов'язання підприємства.

Метою інвентаризації є порівняння фактичної наявності майна з даними бухгалтерського обліку.

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ

За призначенням і характером

Планові

Позапланові (раптові)

За повнотою охоплення

Повні

Часткові

За частотою проведення

Періодичні

Разові (річні)

За способом проведення

Суцільні

Вибіркові

ВИПАДКИ ОBOB'ЯЗKOBOTO ПPOBEДЕННЯ ІHBEHTAPИЗАЦІЇ [5]

при переданні майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство

перед складанням річної бухгалтерської звітності

при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей

за приписом судово-слідчих органів

при зміні матеріально відповідальних осіб

у випадках техногенних аварій, пожежі, стихійного лиха

при переданні підприємств та їх структурних підрозділів

у разі ліквідації підприємства

Відповідальність за проведення інвентаризації несе керівник підприємства.

Для проведення інвентаризації згідно з наказом керівника на підприємстві створюють інвентаризаційну комісію.

Склад інвентаризаційної комісії: представник адміністрації (голова комісії), бухгалтер, інші фахівці та матеріально-відповідальна особа.

Місця проведення інвентаризації:

- каса підприємства,
- склади запасів,
- виробничі підрозділи тощо.



За результатами інвентаризації складають **інвентаризаційні описи**, які підписують усі члени комісії та матеріально-відповідальна особа.

Для зіставлення фактичних даних з обліковими складають **звіряльні відомості**, куди заносять тільки виявлені розбіжності – **інвентаризаційні різниці**.



Результати інвентаризації:

а) відсутність відхилень — фактичні й облікові дані співпадають;

б) нестача — фактичний залишок менше облікового;

в) надлишок — фактичний залишок більше облікового.

Розбіжності даних регулюють наступним чином:

основні засоби, матеріальні цінності, цінні папери, кошти, інше майно, що виявилися у надлишку, підлягають оприбуткуванню (узяттю на облік) та зарахуванню відповідно на результати фінансово-господарської діяльності з подальшим встановленням причин виникнення надлишку і винних у тому осіб;

нестачу цінностей у межах затверджених норм списують за рішенням керівника підприємства на витрати виробництва. Норми природного зменшення можна застосовувати лише в разі виявлення фактичних нестач;

понаднормові нестачі цінностей, а також втрати від псування відносять на винних осіб за цінами, за якими розраховують розмір шкоди;

понаднормові втрати і нестачі матеріальних цінностей та готової продукції, якщо винних не встановлено, зараховують на збитки.

Тема 6

ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ



Питання:

1. Необоротні активи, їх структура. Класифікація основних засобів для цілей бухгалтерського обліку.
2. Способи надходження основних засобів на підприємство.
3. Амортизація основних засобів.
4. Вибуття основних засобів: особливості обліку та документального оформлення.
5. Бухгалтерський облік нематеріальних активів.

Рекомендована література:

1. Миколенко, О. П. (2016). *Бухгалтерський облік*. Харків: Вид-во НУА, ч. 1, 300 с.
2. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [Accessed 22 Nov. 2023].
3. Rada.gov.ua, (2022). *Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text> [Accessed 22 Nov. 2023].
4. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> [Accessed 22 Nov. 2023].
5. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> [Accessed 22 Nov. 2023].



1. Необоротні активи, їх структура. Класифікація основних засобів для цілей бухгалтерського обліку

Необоротні активи (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») – це всі активи, що не є оборотними; активи, строк використання яких перевищує 12 місяців або один операційний цикл та які переносять свою вартість на собівартість виготовленої продукції (проданих товарів, виконаних робіт, наданих послуг) частинами шляхом нарахування амортизації (зносу) [2].

Необоротні активи (НА) відносяться до неліквідних активів. Це означає, що вони можуть бути конвертовані в грошову форму без значних втрат тільки після закінчення значних проміжків часу.

Склад необоротних активів [1]

*

- Нематеріальні активи (права користування, права на об'єкти, авторське право, тощо) - **рахунок 12.**
- Незавершені капітальні інвестиції – **рахунок 15.**

*

- Основні засоби (будівлі, споруди, транспорт, машини, обладнання, земля, інструменти) – **рахунок 10.**
- Інші необоротні матеріальні активи – **рахунок 11.**
- Довгострокові біологічні активи – **рахунок 16.**
- Довгострокові фінансові інвестиції – **рахунок 14.**

*

- Довгострокова дебіторська заборгованість – **рахунок 18.**
- Відстрочені податкові активи – **рахунок 17.**
- Інші необоротні активи – **рахунок 184.**

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) (п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби») [5].

Для цілей бухгалтерського обліку виділяють основні засоби (рахунок 10) та інші необоротні матеріальні активи (рахунок 11). Підприємство може самостійно встановлювати **вартісний критерій** для розмежування ОЗ (рахунок 10) та малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА – рахунок 112) в наказі про облікову політику.

Основні засоби в бухгалтерському
обліку підприємства [1]

Матеріальні цінності зі строком служби більше **1 року**

вартістю

що перевищує вартісний
критерій, встановлений у
наказі про облікову політику

що не перевищує вартісний
критерій, встановлений у
наказі про облікову політику

ОЗ
(рах. 101-109)

МНМА
(рах 112)

Бібліотечні фонди (рах. 111)

Тимчасові споруди (рах. 113)

Природні ресурси (рах. 114)

Інвентарна тара (рах 115)

Предмети прокату (рах. 116)

Інші необоротні матеріальні активи (рах. 117)

Інвестиційна нерухомість (рах. 100)



2. Способи надходження основних засобів на підприємство

**Способи
надходження
об'єктів
основних
засобів на
підприємство:**

- придбання за грошові кошти (у тому числі імпорт);
- самостійне виготовлення;
- обмін на інші матеріальні / нематеріальні активи, роботи, послуги;
- отримання у вигляді внеску до статутного капіталу;
- безоплатне отримання;
- придбання за рахунок цільового фінансування.

Придбані ОЗ у бухгалтерському обліку зараховують на баланс за первісною вартістю (п. 7 П(С)БО 7) [5].



Придбання за гроші

При придбанні основних засобів підприємство здійснює капітальні інвестиції. Тому всі пов'язані з цим процесом витрати воно спочатку накопичує на:

субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»

субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів».

При введенні в експлуатацію об'єкта ОЗ робиться запис:

Дт відповідного субрахунку рахунку 10 «Основні засоби» або 11 «Інші необоротні матеріальні активи»

Кт субрахунку 152 або 153

Придбання ОЗ за грошові кошти в нацвалюті на умовах подальшої оплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Отримано від постачальника верстат	152	631	400000
2	Відображено суму податкового кредиту	641 / ПДВ	631	80000
3	Включено до первісної вартості верстату витрати на монтаж	152	661	3200
4	Введено в експлуатацію автомобіль (400000 + 3200)	104	152	403200
5	Перераховано кошти в оплату вартості придбаного верстату	631	311	480000

Придбання ОЗ за грошові кошти в нацвалюті на умовах попередньої оплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Перераховано передоплату за верстат	371	311	480000
2	Відображено суму податкового кредиту	641 / ПДВ	644	80000
3	Отримано від постачальника верстат	152	631	400000
4	Списано суму відображеного раніше податкового кредиту з ПДВ	644	631	80000
5	Здійснено залік заборгованостей	631	371	480000
6	Включено до первісної вартості верстату витрати на монтаж	152	661	321600
7	Введено в експлуатацію верстат (400000+ 3200)	105	152	403200

Безоплатне отримання

Первісна вартість дарованого об'єкта основних засобів відображається рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а після введення об'єкта в експлуатацію його зараховують на рахунок 10 «Основні засоби».

При оприбуткуванні подарованого об'єкта основних засобів на його справедливу вартість (без урахування супутніх витрат) підприємство **збільшує додатковий капітал** (рах. 424 «Безоплатно одержані необоротні активи »).

Облік безоплатно отриманого об'єкта ОЗ

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Оприбутковано безоплатно отримане виробниче устаткування (справедлива вартість)	152	424	84000
2	Отримано послуги з доставки та монтажу	152	685	10000
3	Відображено податковий кредит за отриманими послугами	641	685	2000
4	Оплачено послуги доставки та монтажу	685	311	12000
5	Введено об'єкт в експлуатацію на 5 років	104	152	94000
6	Нараховано амортизацію в наступному місяці після введення в експлуатацію ((84000 + 10000) : 5 років): 12 місяців	23	131	1566,67
7	Відображено дохід від безоплатно отриманого об'єкта ОЗ у сумі пропорційно амортизації	424	745	1399,53*

* Пропорція справедливої вартості до первісної вартості: $84000 : 94000 = 0,893617$. Сума доходу, пропорційна сумі амортизації: $1566,676 \text{ грн.} \times 0,893617 = 1399,53 \text{ грн.}$



3. Амортизація основних засобів

Амортизація – це систематичний розподіл вартості, що амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (п.п. 22–30 ПСБУ 7) [5].

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством /установою (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом з місяця, наступного за введенням в експлуатацію, і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Вартість, що амортизується – це первісна вартість необоротного активу за вирахуванням їх ліквідаційної вартості [5].

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації) за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) [5].



Поняття «амортизація» відрізняється від поняття «знос».

Знос (накопичена амортизація) – це втрата вартості та корисності об'єкта необоротних активів, його знецінення внаслідок спрацювання, техніко-економічного старіння та інших внутрішніх і зовнішніх умов, що впливають на втрату об'єктом своєї відновної вартості [1].

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

Знос буває моральним та фізичним.



Для нарахування амортизації в бухгалтерському обліку використовують **рахунок 13 «Знос необоротних активів (амортизація)»**, який має субрахунки :

- 131 «Знос основних засобів»;
- 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;
- 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;
- 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»;
- 135 «Знос інвестиційної нерухомості».



Згідно з умовою п. 23 П(С)БО 7 об'єкти ОЗ, зараховані на баланс підприємства, підлягають амортизації протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Такий строк підприємство встановлює **самостійно**.

Строк корисного використання (експлуатації) основних засобів згідно з п. 4 П(С)БО 7 – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи використовуватимуться підприємством або з їх використанням буде виготовлений (виконаний) очікуваний обсяг продукції (робіт, послуг) [5].

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) основних засобів п. 24 П(С)БО 7 радить урахувувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- передбачуваний фізичний та моральний знос;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Для основних засобів (рах. 10) та деяких інших груп необоротних активів в бухгалтерському обліку передбачено п'ять методів амортизації згідно з п. 26 П(С)БО 7 [5]:

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний;
- виробничий.

Для розподілу вартості основних засобів протягом строку їх корисного використання кожне підприємство **самостійно обирає** найбільш прийнятний метод нарахування амортизації. Свій вибір підприємство фіксує у наказі про **облікову політику**. Метод нарахування амортизації згідно з п.п. 24 і 28 П(С)БО 7 підприємство встановлює для кожного конкретного об'єкта ОЗ.

Прямолінійний метод амортизації передбачає, що річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів:

$$AM_{\text{рік}} = \frac{AB}{СКВ} = \frac{ПВ - ЛВ}{СКВ},$$

$AM_{\text{рік}}$ – амортизаційні відрахування за рік, грн;

AB – вартість, що амортизується, грн;

$СКВ$ – строк корисного використання об'єкта ОЗ, роки;

$ПВ$ – первісна вартість об'єкту, що амортизується, грн;

$ЛВ$ – ліквідаційна вартість об'єкта ОЗ, грн.

Метод застосовують для тих об'єктів ОЗ, які протягом всього строку експлуатації виконують приблизно постійний обсяг робіт.

Недоліками даного методу є, що він не враховує:

моральний знос об'єкта, виробничу потужність основних засобів у різні роки експлуатації, збільшення витрат на ремонт в останні роки експлуатації об'єкта ОЗ.

Приклад. Підприємство придбало виробниче устаткування первісною вартістю 660000,0 грн. Загальний розрахунковий обсяг виробництва визначений підприємством у розмірі 1600000 од. Ліквідаційна вартість устаткування після його експлуатації за попередньою оцінкою може скласти 20000,0 грн. Очікуваний строк корисного використання складає 4 роки. Розрахуємо амортизацію за рік:

$$AM_{рік} = (660000 - 20000) : 4 = 160000 \text{ грн.}$$

Амортизаційні відрахування за місяць ($AM_{міс}$) складуть:

$$AM_{міс} = 80000 : 12 = 13333,33 \text{ грн.}$$

Розрахунок амортизації за прямолінійним методом

Рік	Амортизація, грн	Накопичений знос, грн	Залишкова вартість, грн
1	160000	160000	500000
2	160000	320000	340000
3	160000	480000	180000
4	160000	630000	20000

Метод зменшення залишкової вартості: річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації [5].

$$Am_{рік} = ЗВ(ПВ) \times Na_{річ},$$

$$Na_{річ} = \left(1 - \sqrt[k]{\frac{ЛВ}{ПВ}}\right) \times 100\%,$$

де $ЗВ$ – залишкова вартість об'єкта ОЗ (первісна вартість за вирахуванням зносу за період експлуатації);

$Na_{річ}$ – річна норма амортизації



Використовуючи умову попереднього прикладу, розрухуємо річну норму амортизації:

$$\left(1 - \sqrt[4]{\frac{20000}{660000}}\right) \times 100\% = 58,28\%$$

Розрахунок амортизації за методом зменшення залишкової вартості

Рік	Розрахунок	Амортизація, грн	Накопичений знос, грн	Залишкова вартість, грн
1	$660000 \times 58,28\%$	384648	384648	275352
2	$275352 \times 58,28\%$	160476	545124	114876
3	$114876 \times 58,28\%$	66950	612074	47926
4	–	27926	640000	20000

Сума амортизаційних відрахувань за останній рік експлуатації об'єкта визначається як різниця між залишковою вартістю об'єкта на початок останнього року експлуатації та його ліквідаційною вартістю. Амортизаційні відрахування за 4-й рік = $47\,926 - 20\,000 = 27\,926$ грн.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості. За даним методом ліквідаційна вартість об'єкта не враховується. Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості ($ЗВ$) об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації ($ПВ$) та річної норми амортизації (N_a):

$$Am_{рік} = ЗВ(ПВ) \times N_{a_{річ}} \times 2.$$

Річна норма амортизації за даним методом визначається діленням 100% на кількість років корисного використання об'єкта ОЗ і подвоюється.



У нашому прикладі річна норма амортизації устаткування складає: $100\% : 4 \text{ роки} = 25\%$.

Розрахунок амортизації за методом прискореного зменшення залишкової вартості

Рік	Розрахунок	Амортизація, грн	Накопичений знос, грн	Залишкова вартість, грн
1	$660\,000 \times 25\% \times 2$	330 000	330 000	330 000
2	$165\,000 \times 25\% \times 2$	165 000	495 000	165 000
3	$82\,500 \times 25\% \times 2$	82 500	577 500	82 500
4	–	82 500	660 000	0

Подвоєна річна норма амортизації завжди застосовується до залишкової вартості попереднього року.

Кумулятивний метод (метод списання вартості за сумою чисел років). Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта :

$$Am_{рік} = AB \times K_k,$$

де K_k – кумулятивний коефіцієнт.
Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.



У нашому прикладі строк корисного використання об'єкта дорівнює 4 роки. Тоді сума років дорівнює 10 (4+3+2+1)

Розрахунок амортизації за кумулятивним методом

Рік	Розрахунок	Амортизація, грн	Накопичений знос, грн	Залишкова вартість, грн
1	$4/10 \times 640\ 000$	256 000	256 000	404 000
2	$3/10 \times 640\ 000$	192 000	448 000	212 000
3	$2/10 \times 640\ 000$	128 000	576 000	84 000
4	$1/10 \times 640\ 000$	64 000	640 000	20 000

Виробничий метод нарахування амортизації передбачає, що сума амортизації за місяць визначається:

$$Am_{міс} = OB_{ф} \times BSA,$$

де $OB_{ф}$ – фактичний обсяг виробленої продукції за місяць, од;
 BSA – виробнича ставка амортизації, грн/од., яка обчислюється діленням вартості, яка амортизується (AB), на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта ОЗ:

$$BSA = \frac{AB}{OB_p},$$

OB_p – загальний очікуваний обсяг виробництва, од.

Спираючись на формулу, розрахуємо виробничу ставку амортизації: $(660\ 000 - 10\ 000) : 1\ 600\ 000 = 0,4$ грн./од.

Розрахунок амортизації за виробничим методом

Рік	Фактичний обсяг вироб-ва, од	Амортизаційні відрахування, грн	Накопичений знос, грн	Залишкова вартість, грн
1	400 000	$400\ 000 \times 0,4 = 160\ 000$	160 000	500 000
2	460 000	$460\ 000 \times 0,4 = 184\ 000$	344 000	316 000
3	420 000	$420\ 000 \times 0,4 = 168\ 000$	512 000	148 000
4	320 000	$320\ 000 \times 0,4 = 128\ 000$	640 000	20 000

Облік амортизації основних засобів

Зміст	Дебет	Кредит
Нарахована амортизація (знос) основних засобів:		
А) об'єктів виробничого призначення	23 «Виробництво»	131 «Знос ОЗ»
Б) загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	
В) об'єктів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	
Г) об'єктів, що забезпечують збут продукції, товарів, тощо	93 «Витрати на збут»	
Д) об'єктів, що використовуються для досліджень і розробок	941 «Витрати на дослідження та розробки»	
Е) об'єктів житлово-комунального та соціально-культурного призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	

Якщо з будь-якої причини хоча б одна з умов (очікуваний спосіб одержання економічних вигод від використання ОЗ; потужність або продуктивність; фізичний та моральний знос, тощо) змінюється, підприємство має право **переглянути раніше обраний метод** нарахування амортизації об'єкта ОЗ.

В процесі експлуатації об'єкта основних засобів строк корисного використання **можна змінити**. Таке право надає п. 25 П(С)БО 7 у разі зміни очікуваних економічних вигод від використання об'єкта [5].



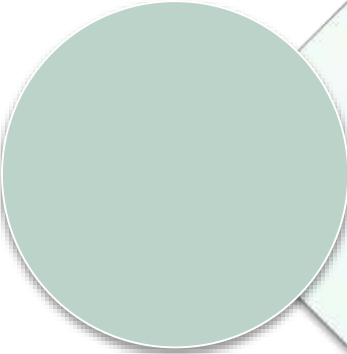
4. Вибуття основних засобів: особливості обліку та документального оформлення

При продажу ОЗ керуються правилами П(С)БО 7 та П(С)БО 27 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

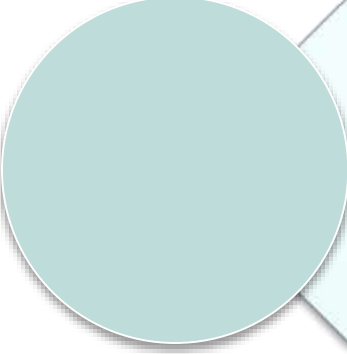
Згідно з вимогами ПСБО 27 ОЗ, щодо яких підприємство прийняло рішення про продаж, підлягають переведенню зі складу ОЗ до необоротних активів, утримуваних для продажу. Тобто ОЗ переводять до оборотних активів, і після переведення розглядають як товар. В обліку такі ОЗ зараховуються на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» та реалізуються в подальшому як оборотні активи [1].

Згідно з ПСБО
27
необоротний
актив та групи
вибуття
визнаються
утримуваними
для продажу,
якщо:

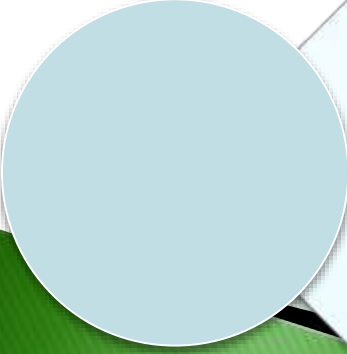
- **економічні вигоди** очікується отримати **від їх продажу**, а не від використання за призначенням;
- вони **готові до продажу** в їх теперішньому стані;
- їх продаж, як очікується, буде завершено **протягом року** з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
- умови їх продажу відповідають **звичайним умовам** продажу для подібних активів;
- здійснення їх продажу має **високу ймовірність**, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено контракт про продаж.



Якщо об'єкти не реалізовано, і вони продовжують значитися в обліку, на кожну дату балансу їх відображають за найменшою з двох вартостей – балансовою або чистою реалізаційною (п. 9 П(С)БО 27).



За об'єктами ОЗ, переведеними до необоротних активів, утримуваних для продажу, амортизація в бухгалтерському обліку не нараховується (п. 6 П(С)БО27).



У подальшому продаж ОЗ в обліку відображається як продаж оборотних активів. Дохід від продажу визначається за правилами п. 8 П(С)БО 15.

Бухгалтерський облік продажу основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Списано суму накопиченого зносу	131	10
2	Переведено ОЗ до складу НА, утримуваних для продажу	286	10
3	Надійшла оплата за ОЗ	311	681
4	Відображене податкове зобов'язання	643	641 / ПДВ
5	Передано покупцю право власності на ОЗ	377	712
6	Списано раніше відображений ПДВ	712	643
7	Списано залишкову вартість проданого ОЗ на витрати	943	286
8	Залік заборгованостей	681	377

Процес ліквідації ОЗ починають з визначення причин, через які об'єкт є непридатним до подальшого використання.

За наказом керівника створюється постійно діюча комісія. Результати роботи комісії оформлюються Актом списання основних засобів (форма ОЗ-3) або Актом списання транспортних засобів (форма ОЗ-4).

До актів списання додають інвентарну картку обліку основних засобів (ф. ОЗ-6), в якій роблять запис про вибуття, а також вносять відмітки до опису інвентарних карток з обліку основних засобів (ф. ОЗ-7), картки обліку основних засобів (ф. ОЗ-8), інвентарного списку основних засобів (ф.ОЗ-9).

З місяця наступного за місяцем виведення з експлуатації об'єкта припиняють амортизацію (п. 29 П(С)БО 7).

На момент виведення з експлуатації ОЗ його первісна вартість (на рахунку 10 або 11) складається з двох частин:

балансової (залишкової) вартості;
суми накопиченого зносу (амортизації).

Суму накопиченого зносу (амортизації) об'єкта ОЗ списують проводкою: **Дт 131 (132) – Кт 10 (11)**.

Залишкова вартість ліквідованих (списаних) НА відносяться до інших витрат згідно з п. 29 П(С)БО 16 та відображають на субрахунку **976 «Списання необоротних активів»**.

Списання залишкової вартості відображається проводкою: **Дт 976 – Кт 10 (11)**.

Витрати на ліквідацію (заробітна плата працівникам, ЄСВ в частині нарахувань, послуги інших підрядників, документально підтверджені) також відносять до витрат і відображають на субрахунку 976.

Правила бухгалтерського обліку для часткової ліквідації об'єкта ОЗ окреслені в п. 14, 35 П(С)БО 7.

Залишкова вартість ОЗ зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта. При цьому в цілому ОЗ здатен виконувати свої функції.

Первісна (переоцінена) вартість об'єкта ОЗ та його знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини. У такому разі первісна вартість визначається пропорційно якомусь параметру (площі приміщення, обсягу виробленої продукції, тощо).

Оприбуткування ТМЦ після ліквідації

Запчастини, комплектуючі та інші відходи, що залишилися після ліквідації ОЗ у розпорядженні підприємства, обов'язково мають бути зараховані на баланс за:

- чистою вартістю реалізації;
- вартістю можливого використання (якщо використання планується у межах госп. діяльності).

Якщо такі ТМЦ прибуткуються, в бухгалтерському обліку відображається інший дохід та робиться запис:
Дт 209 «Інші матеріали» – Кт 746 «Інші доходи».

Бухгалтерський облік ліквідації основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Списано суму накопиченого зносу	131	104	24000
2	Віднесено на витрати залишкову вартість	976	104	4000
3	Відображено витрати на ліквідацію ОЗ	976	66,65	500
4	Оприбутковано ТМЦ при ліквідації	209	746	800
5	Реалізовано отримані ТМЦ	377	712	960
6	Нараховано податкові зобов'язання	712	641	160
7	Списано собівартість реалізованих ТМЦ	943	209	800
8	Отримано кошти від покупця ТМЦ	311	377	960

Безоплатна передача основних засобів

З позиції ЦКУ до операцій з безоплатної передачі ОЗ мають застосовуватися норми гл. 55 «Дарування».

При безпосередньому переданні об'єкта ОЗ його залишкова вартість списується з Кт рахунка 10 «Основні засоби» до Дт субрахунку 976 «Списання необоротних активів» або 977 «Інші витрати діяльності». Цю залишкову вартість беруть за даними на кінець місяця, в якому вибув об'єкт основних засобів. Знос відображають проводкою:

Дт 131, 132 – Кт 10, 11.

Якщо об'єкт ОЗ раніше дооцінювався (сума минулих дооцінок обліковувалась у складі капіталу в дооцінках – за Кт рахунку 411), то суму такої дооцінки слід включити до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу в дооцінках:

Дт 411 – Кт 441 «Прибуток нерозподілений».

Якщо безоплатно переданий об'єкт у минулому був отриманий безоплатно, то в бухгалтерському обліку необхідною процедурою є списання в дохід залишку додаткового капіталу, сформованого при його безоплатному отриманні. У цьому випадку робиться запис:

Дт 424 «Безоплатно отримані необоротні активи» – Кт 745 «Дохід від безоплатно отриманих активів».

Безоплатне передання вимагає нарахування податкових зобов'язань. ПДВ-зобов'язання виникають за операцією з «постачання» товарів у межах договору дарування. При цьому для необоротних активів ПДВ нараховується на базу – не нижче балансової (залишкової) вартості на початок звітного періоду, в якому відбулося постачання.

Приклад. Підприємство в березні 20XX року безоплатно передало об'єкт ОЗ – деревообробний верстат, первісна вартість якого – 160000,0 грн. Станом на 01.03.20XX балансова вартість верстата склала 27000,0 грн. А станом на 01.04.20XX – 25000,0 грн. Сума амортизації за березень склала 2000,0 грн., а загальна сума накопиченого зносу – 135000,0 грн.

Облік безоплатного передання основних засобів [1]

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Нараховано суму амортизації в березні на вартість безоплатно переданого об'єкта ОЗ	23	131	2000
2	Передано верстат у межах безоплатної передачі (підписано акт приймання-передачі)	976	104	25000
3	Списано суму нарахованого зносу	131	104	135000
4	Нараховано податкові зобов'язання за операцією постачання: $27000 \times 20\% = 5400$ грн	976	641 / ПДВ	5400*



5. Бухгалтерський облік нематеріальних активів

Основні засади бухгалтерського обліку нематеріальних активів (НМА) регулюються П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Нематеріальні активи (НМА) – активи, що не мають матеріальної форми, які на дату придбання є контрольованими підприємством унаслідок минулих подій, використання яких, як очікується, спричинить до надходження економічних вигід у майбутньому [4].

Для обліку НМА, відповідно до Інструкції №291, призначено рахунок синтетичного обліку 12 «Нематеріальні активи»,

Види нематеріальних активів та групи їх обліку

Субрахунок	Вид НМА
121	Права користування природними ресурсами
122	Права користування майном
123	Права на комерційні позначення
124	Права на об'єкти промислової власності
125	Авторське право та суміжні з ним права
127	Інші НМА

За Дт відповідних субрахунків рахунка 12 відображають придбання або отримання внаслідок розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) НМА. За Кт – вибуття НМА.

Для організації обліку витрат підприємства на придбання НМА або їх створення власними силами призначено субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

За Дт цього субрахунку відображають збільшення визнаних витрат на придбання або створення НМА, за Кт – їх зменшення.

Визнання нематеріального активу

Відповідно до п. 6 П(С)БО 8, придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається у балансі, якщо є імовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена [4].

За міжнародним стандартом МСБО 38 (п. 12), актив відповідає критерію ідентифікованості, якщо він:

- або може бути відокремлений, тобто є можливість його відокремлення чи відділення суб'єктом господарювання для продажу, передачі, ліцензування, здачі в оренду або обміну окремо (індивідуально) чи разом з відповідним договором, активом чи зобов'язанням;
- або виникає внаслідок договірних (контрактних) чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання чи від інших прав та зобов'язань.

Не визнаються НМА, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, витрати на:

- дослідження;
- підготовку і перепідготовку кадрів;
- рекламу та просування продукції на ринку;
- створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

Документи з руху нематеріальних активів

Назва та шифр

Форма №НА-1

Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі НМА

Форма №НА-2

Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі НМА

Форма №НА-3

Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі НМА

Форма №НА-4

Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі НМА

Приклад. Для ведення бухобліку придбано програмне забезпечення (ПЗ) вартістю 12000 грн.

Купівля програмного забезпечення для використання за функціональним призначенням

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Отримано програмне забезпечення	154	631	12000
2	Перераховано оплату за програмне забезпечення постачальнику	631	311	12000
3	Введено програмне забезпечення в експлуатацію	127	154	12000

Формування первісної вартості НМА залежить від способу надходження НМА на підприємство. Тому порядок формування первісної вартості НМА такий самий, як і для ОЗ.

Під час визнання об'єкта НМА активом (зарахування на баланс) згідно з пунктами 25–26 П(С)БО 8 підприємство встановлює строк їх корисного використання. Оскільки НМА не мають безпосереднього матеріального втілення і не підвладні фізичному зносу, для певних НМА, згідно з П(С)БО 8, строк корисного використання може бути невизначеним.

Амортизації підлягають лише ті об'єкти НМА, щодо яких підприємством установлені строки корисного використання. Згідно з п. 27 П(С)БО 8, метод амортизації НМА підприємство обирає самостійно виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигід, а розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснює згідно з П(С)БО 7. При цьому П(С)БО 8 визначає, що в разі якщо умови отримання майбутніх економічних вигід визначити неможливо, обирається прямолінійний метод амортизації.

Ліквідаційна вартість за загальним правилом прирівнюється до нуля.

Ліквідаційна вартість об'єкта може бути визначена у певному розмірі у випадках, коли:

є невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;

ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку й очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

У разі зміни строку корисного використання чи умов використання об'єкта НМА може бути змінено і метод нарахування амортизації.

Синтетичний облік нарахування амортизації НМА ведеться за кредитом субрахунка 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Тема 7 ОБЛІК ЗАПАСІВ



Питання:

1. Запаси, їх класифікація для цілей бухгалтерського обліку.
2. Облік надходження запасів.
3. Транспортно-заготівельні витрати, їх розподіл.
4. Вибуття запасів. Методи оцінки вибуття запасів.
5. Особливості обліку окремих видів запасів.
6. Облік готової продукції.

Рекомендована література:

1. Миколенко, О. П. (2016). *Бухгалтерський облік* [online]. Харків: Вид-во НУА, ч. 1, 300 с. Available at: <http://dspace.nua.kharkov.ua/jspui/handle/123456789/1923> [Accessed 12 Oct. 2023].
2. Rada.gov.ua, (2023). *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> [Accessed 10 Nov. 2023].
3. Rada.gov.ua, (2023). *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> [Accessed 10 Nov. 2023].
4. Rada.gov.ua, (2023). *Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій* [online]. Київ, Україна [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> [Accessed 22 Nov. 2023].
5. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text> [Accessed 22 Nov. 2023].



1. Запаси, їх класифікація для цілей бухгалтерського обліку

Згідно з п. 4 П(С)БО 9 **запасами** є активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умови звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [3].

Запаси належать до оборотних активів, тобто призначені для реалізації чи споживання **протягом одного операційного циклу** або протягом 12 місяців.

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



Визнати запаси активами можна тільки в разі обов'язкового додержання таких умов (п. 2.1 Методрекомедацій № 2) [5]:

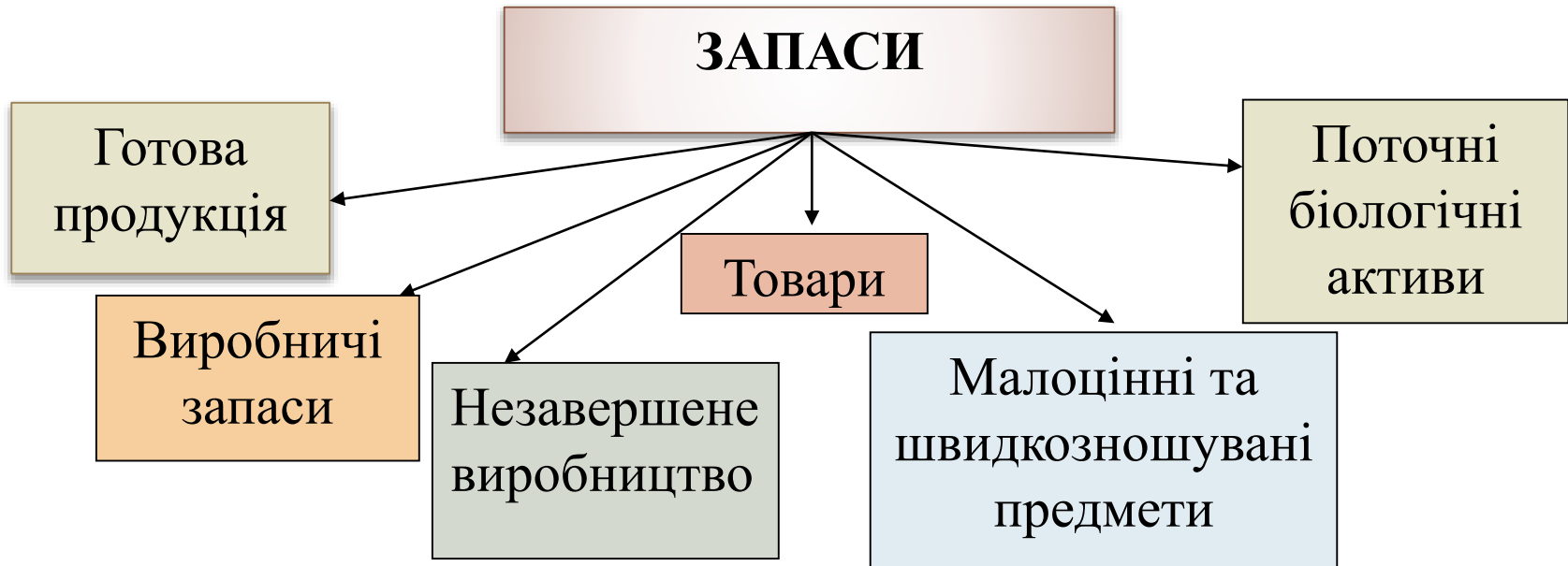
1) підприємству перейшли ризики та вигоди, пов'язані з правом власності або правом повного господарського відання (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси;

2) підприємство здійснює управління запасами і контроль над ними;

3) існує імовірність отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з використанням запасів;

4) вартість запасів може бути достовірно визначена.

Класифікація запасів, наведена в п. 6 П(С)БО 9



Для обліку запасів передбачено рахунки 2 класу:

Рахунок		Субрахунок	
20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби
		203	Паливо
		204	Тара й тарні матеріали
		205	Будівельні матеріали
		206	Матеріали, передані в переробку
		207	Запасні частини
		208	Матеріали сільськогосподарського призначення
		209	Інші матеріали
21	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю
		212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю
		213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю

Рахунок		Субрахунок	
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів
23	Виробництво		За видами виробництва
24	Брак у виробництві		За видами продукції
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів
26	Готова продукція		За видами готової продукції
27	Продукція с/г виробництва		За видами продукції
28	Товари	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

ТМЦ, що тимчасово знаходяться на підприємстві, але не є його власністю (прийняті на відповідальне зберігання, переробку (давальницька сировина), комісію тощо), обліковують не на рахунках запасів, а на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні».

Їх відображають в обліку за договірною вартістю або за вартістю, зазначеною у приймально-передавальних актах.



Надходження цінностей, що обліковуються на забалансовому рахунку, відображають за Дт відповідного субрахунку (кореспондуючого рахунка немає), а їх вибуття – за Кт цього ж субрахунку.

У формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» запаси, що належать підприємству, відображають у складі оборотних активів (розділ II Активу Балансу).

Для відображення сум запасів виділено рядок 1100 «Запаси», а також додаткові рядки:

- 1101 «Виробничі запаси»;
- 1102 «Незавершене виробництво»;
- 1103 «Готова продукція»;
- 1104 «Товари».

Великі та середні підприємства інформацію про запаси зазначають у розділі VIII Приміток до річної фінансової звітності (форма № 5).





2. Облік надходження запасів

Шляхи надходження запасів на підприємство:



придбання за грошові кошти (у національній або іноземній валюті);

самостійне виготовлення;

обмін на інші матеріальні/нематеріальні активи, роботи, послуги;

одержання як внесок до статутного капіталу;

безоплатне отримання;

інші надходження (від ліквідації основних засобів, списання малоцінних необоротних матеріальних активів, відходів тощо).

Придбання за національну валюту

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Варіант 1. Перша подія — отримання матеріалів				
1	Отримано матеріали від постачальника	201	631	20000
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН)	641 / пдв	631	4000
3	Оплачено придбані матеріали	631	311	24000
Варіант 2. Перша подія — перерахування передоплати				
1	Перераховано постачальнику передоплату за матеріали	371	311	24000
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН)	641 / пдв	644	4000
3	Оприбутковано придбані матеріали	201	631	20000
4	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644	631	4000
5	Здійснено залік заборгованостей	631	371	24000

Придбання підзвітною особою

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
Купівля запасів за кошти, видані під звіт				
1	Видано грошові кошти під звіт із каси	372	301	250
2	Оприбутковано запчастини, придбані підзвітною особою	207	372	175
3	Відображено податковий кредит з ПДВ виходячи з вартості придбаних запчастин	641 / пдв	372	35
4	Залишок невикористаних коштів повернено до каси	301	372	40
Купівля запасів за кошти підзвітної особи з подальшим їх відшкодуванням				
6	Оприбутковано запчастини, придбані підзвітною особою	207	372	175
7	Відображено податковий кредит з ПДВ виходячи з вартості придбаних запчастин на підставі чека РРО	641 / пдв	372	35
8	Погашено заборгованість перед працівником на підставі звіту	372	301	210

Внесок до статутного капіталу

Отримання запасів оформляють тими самими документами, що й оприбутковування ТМЦ, придбаних за грошові кошти. На суму справедливої вартості робиться запис:

Дт 20, 21, 22, 28 – Кт 46 «Неоплачений капітал»



Безоплатне отримання

Оформляють товарно–транспортною накладною або ж накладною–вимогою (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М–11) з використанням штампуги (позначення) про оприбутковування або актом про приймання матеріалів (ф. № М–7), прибутковим орденом (ф. № М–4) (Методрекомедації № 2).

Вартість безоплатно отриманих запасів відображають у складі іншого операційного доходу звітного періоду:

Дт 20, 21, 22, 28 – Кт 718 «Дохід від безоплатно отриманих оборотних активів».



3. Транспортно-заготівельні витрати, їх розподіл

Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) – витрати із заготівлі та доставки ТМЦ до місця їх призначення (використання).

**Транспортно-заготівельні
витрати**

Витрати з утримання спеціальних заготівельних пунктів, складів та агентств

Кошти, витрачені на відрядження з заготівлі запасів і доставки (супроводу їх на склади підприємства)

Витрати на протипожежну і сторожову охорону при транспортуванні запасів

Оплата тарифу (фрахту) за перевезення вантажів залізничним, автомобільним, водним і повітряним транспортом, включаючи збори (крім штрафів)

Витрати зі страхування ризиків при транспортуванні запасів

Витрати з розвантаження на складах (коморах) запасів, що прибули на підприємство (крім оплати праці постійних складських працівників)

Не відносять до складу ТЗВ, а належать до витрат періоду, в якому були здійснені, і є складовими адміністративних витрат, витрати на:

- відрядження, пов'язані з узгодженням технічних умов та оформленням договорів на постачання запасів;
- утримання відділів постачання, а також інших відділів (служб) підприємства з аналогічними функціями, що займаються забезпеченням підприємства запасами.

Залежно від умов договору, укладеного між продавцем і покупцем, вартість доставки може бути:

- включена до ціни запасів;
- установлена понад ціну запасів;
- покладена на покупця.



Пункт 9 П(С)БО 9 передбачає два можливі способи обліку ТЗВ:

1) одразу включити до первісної вартості одиниці (найменування, групи, виду) придбаних запасів при їх оприбуткуванні, якщо здійснюється доставка одного виду ТМЦ. Тобто можна достовірно визначити суми ТЗВ, що безпосередньо відносяться до придбаних запасів. У такому разі ТЗВ відображають за Дт відповідних субрахунків рахунка 20, рахунків 21, 22, 28;

2) обліковувати на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, що спеціально вводиться для цього, з подальшим розподілом за **середнім відсотком**. Залежно від обраної бази (пропорційно вартості запасів, їх кількості або ваги) результат розподілу витрат на одиницю запасів буде різним. Логічніше розподіляти транспортні витрати пропорційно вартості запасів.

Метод включення до первісної вартості (прямий)

Підприємство придбало 800 кг товару А на суму 9600,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 1600,0 грн.), а також 1000 кг товару Б на суму 26400,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 4400,0 грн.). Вартість послуг транспортної організації з доставки товару – 1800,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 300,0 грн.).

1) Визначаємо загальну вартість придбаних товарів без ПДВ:
 $8000,0 + 22000,0 = 30000,0$ (грн.).

2) Розраховуємо вартість транспортування 1 грн. товару:
 $1500,0 : 30000,0 = 0,05$ (грн.).

3) Визначаємо вартість транспортування:

товару А: $8000,0 \times 0,05 = 400,0$ (грн.);

товару Б: $22000,0 \times 0,05 = 1100,0$ (грн.).

4) Розраховуємо первісну вартість з урахуванням ТЗВ 1 кілограма:

товару А: $(8000,0 + 400,00) : 800 = 10,50$ (грн./кг);

товару Б: $(22000,0 + 1100,0) : 1000 = 23,10$ (грн./кг).

Облік ТЗВ за прямим методом

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Оприбутковано товар А від постачальника	281 / А	631 / 1	8000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ з вартості товару А	641 / пдв	631 / 1	1600
3	Оприбутковано товар Б від постачальника	281 / Б	631 / 1	22000
4	Відображено податковий кредит з ПДВ з вартості товару Б	641 / пдв	631 / 1	4400
5	Уключено до первісної вартості товару А суму витрат на його доставку	281 / А	631 / 2	400
6	Уключено до первісної вартості товару Б суму витрат на його доставку	281 / Б	631 / 2	1100
7	Відображено податковий кредит з ПДВ з вартості послуг з транспортування товарів	641 / пдв	631 / 2	300
8	Перераховано оплату постачальнику за товари	631 / 1	311	36000
9	Оплачено послуги транспортної організації з транспортування товару	631 / 2	311	1800

Спосіб середнього відсотка ТЗВ застосовують у тих випадках, коли ТЗВ пов'язані одночасно з декількома найменуваннями, групами, видами запасів і їх неможливо віднести безпосередньо до конкретних одиниць бухгалтерського обліку запасів.

У цьому випадку облік ТЗВ можна вести за окремими групами запасів:

- на субрахунку (наприклад, 200 «Транспортно-заготівельні витрати на запаси»), що спеціально вводиться,
- на окремому додатковому субрахунку (наприклад, 2011 «Транспортно-заготівельні витрати на сировину та матеріали») до відповідного рахунка обліку запасів.

Підприємствам роздрібної торгівлі для відображення сум ТЗВ додатком до П(С)БО 9 запропоновано субрахунок 289 «Транспортно-заготівельні витрати».



Узагальнена на окремому субрахунку обліку запасів сума ТЗВ розподіляється **щомісячно** між тими запасами, які залишилися на кінець звітнього місяця, і тими, що вибули протягом цього місяця.

Спочатку знаходимо середній відсоток ТЗВ за формулою :

$$\text{Сер.}\% \text{ТЗВ} = \frac{\text{ТЗВ}_{\text{поч}} + \text{ТЗВ}_{\text{над}}}{\text{З}_{\text{поч}} + \text{З}_{\text{над}}} \times 100\%$$

де $\text{ТЗВ}_{\text{поч}}$ – залишок ТЗВ на початок звітнього місяця;

$\text{ТЗВ}_{\text{над}}$ – сума ТЗВ, понесених у звітньому місяці;

$\text{З}_{\text{поч}}$ – вартість залишку запасів на початок звітнього місяця;

$\text{З}_{\text{над}}$ – вартість запасів, що надійшли у звітньому місяці.

Далі визначаємо суму ТЗВ, яка припадає на запаси, що вибули, за формулою:

$$\text{ТЗВ}_{\text{виб}} = \text{З}_{\text{виб}} \times \text{Сер.}\% \text{ТЗВ}$$

де $\text{ТЗВ}_{\text{виб}}$ – сума ТЗВ, яка припадає на запаси, що вибули у звітньому місяці;

$\text{З}_{\text{виб}}$ – вартість запасів, що вибули.

Приклад. Підприємство, що займається виробничою діяльністю, мало на початок звітного місяця залишок матеріалів у сумі 30000,0 грн. (сальдо за Дт 201). Сума ТЗВ, що припадає на цей залишок, становить 1800,0 грн. (сальдо за Дт 2011). Протягом звітного місяця підприємство придбало матеріали вартістю 210000,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 35000,0 грн.). За доставку матеріалів було сплачено 7680,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 1280 грн.). У цьому ж місяці матеріали:

- були відпущені основному виробництву на суму 180000,0 грн.;
- були передані для адміністративних цілей на суму 2500,0 грн.;
- були реалізовані на сторону на суму 10000,0 грн. (продажна вартість становить 15000,0 грн. з урахуванням ПДВ).

Усього вибуло матеріалів обліковою вартістю 192500,0 грн. (без ПДВ).



Розрахунок ТЗВ за середнім відсотком

№ з/п	Найменування показників	Вартість матеріалів, грн.	Сума ТЗВ, грн.	Разом, грн. (гр. 3 + гр. 4)
1	2	3	4	5
1	Залишок на початок звітнього місяця в місцях зберігання	30000	1800	31800
2	Надійшло за звітний місяць	175000	6400	181400
3	Разом (ряд. 1 + ряд. 2)	205000	8200	213200
4	Середній відсоток ТЗВ = $(8200 : 205000) \times 100 \%$			4%
5	Вибуло за звітний місяць, у т.ч.:	192500	7700*	200200
	–відпущено основному виробництву	180000	7200	187200
	–передано для адміністративних цілей	2500	100	2600
	–реалізовано на сторону	10000	400	10400
6	Залишок на кінець звітнього місяця (ряд. 3 – ряд. 5)	12500	500	13000

*Розрахунок гр. 4 = $192500 \times 4\% : 100\% = 7700,0$ грн.

Облік ТЗВ за середнім відсотком

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Оприбутковано матеріали від постачальника	201	631 / 1	175000
2	Відображено податковий кредит	641 / пдв	631 / 1	35000
3	Підписано акт наданих транспортних послуг	2011	631 / 2	6400
4	Відображено податковий кредит з ПДВ з вартості транспортних послуг	641 / ПДВ	631 / 2	1280
5	Перераховано оплату за матеріали	631 / 1	311	210000
6	Оплачено послуги транспортної організації з доставки матеріалів	631 / 2	311	7680
7	Відпущено матеріали у виробництво	23	201	180000
8	Списано суму ТЗВ, що припадає на вартість матеріалів, відпущених у виробництво	23	2011	7200
9	Передано матеріали для адміністративних цілей	92	201	2500
10	Списано суму ТЗВ, що припадає на вартість матеріалів, переданих для адміністративних цілей	92	2011	100
11	Реалізовані матеріали на сторону	377	712	15000
12	Відображено суму податкових зобов'язань	712	641 / пдв	2500
13	Відображено облікову вартість матеріалів, реалізованих на сторону	943	201	10000
14	Списано суму ТЗВ, що припадає на вартість реалізованих матеріалів	943	2011	400



4. Вибуття запасів. Методи оцінки вибуття запасів

Запаси вибувають з підприємства у результаті:

- 1) реалізації за грошові кошти в національній або іноземній валюті;
- 2) безоплатної передачі;
- 3) внесення до статутного капіталу іншого підприємства;
- 4) повернення постачальнику тощо.

Методи оцінки вибуття запасів (п. 16 П(С)БО 9 і п. 2.15

Метод рекомендацій № 2) [5]:

1. Метод ідентифікованої собівартості;
2. Метод середньозваженої собівартості;
3. Метод ФІФО;
4. Метод нормативних затрат;
5. Метод ціни продажу.

Метод оцінки вибуття запасів підприємство визначає самостійно в наказі про облікову політику з урахуванням особливостей своєї діяльності.



1. Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів. Використовують при торгівлі автомобілями, виробами з дорогоцінних металів і каміння, об'єктами нерухомості тощо. При цьому на підприємстві має бути організований індивідуальний облік за кожним видом запасів, коли вартість одиниці запасів можна ідентифікувати з цією одиницею.



Приклад.

Залишок товару на початок місяця становить 2115,0 грн. (90 од. за ціною 23,50 грн.). У звітному періоді товар отримувався двічі:

- 1) 50 од. за ціною 23,70 грн./од.;
- 2) 60 од. за ціною 23,80 грн./од.

Протягом місяця реалізовано на сторону 150 од. (60 од. за ціною 23,50 грн., 50 – по 23,70 грн., 40 – по 23,80 грн.). Усі ціни – без ПДВ.

Дата	Залишок на початок			Надійшло			Вибуло		
	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.
02.11	90	23,50	2115	–	–	–	60	23,50	1410
10.11	–	–	–	50	23,70	1185	50	23,70	1185
18.11	–	–	–	60	23,80	1428	40	23,80	952
Разом	90	–	2115	110	–	2613	150	–	3547

Собівартість запасів, що вибули, становить:

$$60 \times 23,50 + 50 \times 23,70 + 40 \times 23,80 = 3547,0 \text{ (грн.)}$$

Собівартість товару на кінець звітного періоду дорівнює:

$$30 \times 23,50 + 20 \times 23,80 = 1181,0 \text{ (грн.)}$$

2. Метод середньозваженої собівартості використовують підприємства, які мають велику кількість запасів різної номенклатури. При цьому середньозважена собівартість запасів може розраховуватися:

1) за звітний місяць (п. 18 П(С)БО 9);

2) на дату здійснення операції (п. 19 П(С)БО 9).

Згідно методу **середньозваженої собівартості за звітний місяць** середньозважену собівартість одиниці запасів розраховують за формулою:

$$C / B_{сер} = \frac{Bz_n + Bz_{над}}{Z_n + Z_{над}}$$

де $C/B_{сер}$ – середньозважена собівартість од. певного виду запасів, грн.;

Bz_n – вартість залишку запасів на початок звітного місяця, грн.;

$Bz_{над}$ – вартість запасів, що надійшли у звітному місяці, грн.;

Z_n – кількість одиниць певного виду запасів на початок місяця, од.;

$Z_{над}$ – кількість одиниць запасів цього виду, що надійшли у звітному місяці, од.

Приклад.

Залишок товару на початок місяця становить 2115,0 грн. (90 од. за ціною 23,50 грн.). У звітному періоді товар отримувався двічі:

1) 50 од. за ціною 23,70 грн./од.;

2) 60 од. за ціною 23,80 грн./од.

Протягом місяця реалізовано на сторону 150 од. Усі ціни – без ПДВ.

Дата	Залишок на початок			Надійшло		
	кількість , од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість , од.	ціна за од.	сума, грн.
02.11	90	23,50	2115	–	–	–
10.11	–	–	–	50	23,70	1185
18.11	–	–	–	60	23,80	1428
Разом	90	–	2115	110	–	2613

Середньозважена собівартість одиниці запасів, що вибули:

$$(2115,0 + 1185,0 + 1428,0) : (90 + 110) = 23,64 \text{ (грн./од.)}$$

Загальна вартість за звітний місяць запасів, що вибули, становитиме:

$$23,64 \times 150 = 3546,0 \text{ (грн.)}$$

Вартість залишку запасів на кінець місяця складе:

$$23,64 \times 50 = 1182,0 \text{ (грн.)}$$

Метод середньозваженої собівартості (на дату операції). Постійна система обліку запасів, на відміну від періодичної, передбачає безперервне відображення змін у їх складі. Оцінку кожної операції з вибуття запасів здійснюють за середньозваженою собівартістю за формулою:

$$C / B_{сер} = \frac{Bz_{опер}}{Z_{опер}}$$

де $Bz_{опер}$ – сумарна вартість запасів на дату операції, грн.;

$Z_{опер}$ – кількість запасів на дату операції, од.

Приклад.

Залишок товару на початок місяця становить 2115,0 грн. (90 од. за ціною 23,50 грн.). У звітному періоді товар отримувався двічі:

1) 50 од. за ціною 23,70 грн./од.;

2) 60 од. за ціною 23,80 грн./од.

Протягом місяця реалізовано на сторону 150 од. (60 од. – 6.11, 50 – 14.11, 40 – 26.11). Усі ціни – без ПДВ.

Дата	Залишок на початок			Надійшло			Вибуло		
	кіль- кість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кіль- кість , од.	ціна за од.	сума, грн.	кіль- кість, од.	ціна за од.	сума, грн.
02.11	90	23,50	2115,0	-	-	-	-	-	-
06.11	-	-	-	-	-	-	60	23,50	1410,00
10.11	-	-	-	50	23,7 0	1185	-	-	-
14.11	-	-	-	-	-	-	50	23,625	1181,25
20.11	-	-	-	60	23,8 0	1428	-	-	-
26.11	-	-	-	-	-	-	40	23,74	949,67
Разом	90	-	2115,0	110	-	2613	150	-	3540,92

1) станом на 06.11: $2115,0 : 90 = 23,5$ (грн).

2) станом на 14.11: $(2115,0 - 1410,0 + 1185,0) : (90 - 60 + 50) = 1890,0 : 80 = 23,625$ (грн).

3) станом на 26.11: $(1890,0 - 1181,25 + 1428,0) : (80 - 50 + 60) = 2136,75 : 90 = 23,74$ (грн).

Вартість запасів на кінець звітного місяця (залишок):

$50 \times 23,7417 = 1187,08$ (грн.).

3. Метод ФІФО. Оцінка запасів за методом ФІФО ґрунтується на припущенні, що запаси використовують у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство. Запаси, придбані першими продаються першими, а ті, що залишилися на кінець періоду, є запасами, що були придбані або виготовлені в останню чергу.



Приклад.

*Залишок товару на початок місяця – 2115,0 грн. (90 од. по 23,50 грн.).
У звітному періоді товар отримувався двічі: 1) 50 од. за ціною 23,70 грн./од.; 2) 60 од. за ціною 23,80 грн./од. Протягом місяця реалізовано на сторону 150 од. (60 од. – 6.11, 50 – 14.11, 40 – 26.11).*

Дата	Залишок на початок			Надійшло			Вибуло		
	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.
02.11	90	23,50	2115,0	–	–	–	–	–	–
06.11	–	–	–	–	–	–	60	23,50	1410,00
10.11	–	–	–	50	23,70	1185	–	–	–
14.11	–	–	–	–	–	–	30	23,50	705,00
	–	–	–	–	–	–	20	23,70	474,00
20.11	–	–	–	60	23,80	1428	–	–	–
26.11	–	–	–	–	–	–	30	23,70	711,00
	–	–	–	–	–	–	10	23,80	238,00
Разом	90	–	2115,0	110	–	2613	150	–	3538,00

Собівартість запасів, що вибули, становить:

$$60 \times 23,50 + 30 \times 23,50 + 50 \times 23,70 + 10 \times 23,80 = 3538,0 \text{ (грн.)}$$

Собівартість запасів на кінець звітного періоду дорівнює:

$$50 \times 23,80 = 1190,0 \text{ (грн.)}$$

4. Метод нормативних затрат.

За методом нормативних затрат собівартість запасів, що вибули, визначають виробничі підприємства виходячи з **норм витрат** на виготовлення одиниці продукції (робіт, послуг).

Норми витрат підприємства встановлюють самостійно з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.

Оцінка продукції (робіт, послуг) за нормативними затратами на дату балансу (або на кінець місяця) коригується до фактичної виробничої собівартості.

Приклад. На початок листопада на складі виробничого підприємства готова продукція була відсутня. Протягом місяця на склад трьома партіями надійшла готова продукція в такій кількості: 1) 50 шт.; 2) 70 шт.; 3) 55 шт.

У цьому ж місяці зі складу тричі була реалізована готова продукція в кількості: 1) 40 шт.; 2) 45 шт.; 3) 60 шт. Нормативна вартість одиниці продукції в листопаді становить 120 грн., а фактична собівартість – 125 грн.

Дата	Надійшло			Вибуло		
	кількість , шт.	ціна за од.	сума, грн.	кількість , шт.	ціна за од.	сума, грн.
02.11	-	-	-	-	-	-
06.11	50	120,0	6000	-	-	-
14.11	-	-	-	40	120,0	4800
19.11	70	120,0	8400	-	-	-
20.11	-	-	-	45	120,0	5400
25.11	55	120,0	6600	-	-	-
30.11	-	-	-	60	120,0	7200
кориг-ня	175	5,0	875	145	5,00	725
Разом	175	125,0	21875	145	125,0	18125

Вартість готової продукції, що вибула, становить:
 $40 \times 120,0 + 45 \times 120,0 + 60 \times 120,0 + 725,0 = 18125,0$ (грн.).
 Залишок готової продукції на кінець місяця:
 $30 \times 125,00 = 3750,0$ (грн.).

5. Метод ціни продажу. Цей метод визначення собівартості реалізації запасів можуть використовувати підприємства роздрібної торгівлі, які мають значну номенклатуру товарів, що змінюється, з приблизно однаковим рівнем торгової націнки.



Приклад. На підприємстві роздрібної торгівлі вартість залишків товарів на 01.11.20XX р. становить 580000,0 грн. (за цінами продажу). При цьому первісна вартість товарів дорівнює 348000,0 грн., а сума торгової націнки – 232000,0 грн. Протягом місяця підприємство придбало товари на суму 216000,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 36000,0 грн.). Роздрібна вартість отриманих товарів – 300000,0 грн. Продажна (роздрібна) вартість товарів, реалізованих у листопаді 20XX р., склала 380000,0 грн.

№ з/п	Показник	Первісна (купівельна) вартість	Сума торгової націнки	Продажна вартість гр. 3 + гр. 4
1	2	3	4	5
1	Залишок товарів на 01.11.20XX р.	348000	232000	580000
2	Надійшло товарів протягом місяця	180000	120000	300000
3	Разом (ряд.1 + ряд.2)	528000	352000	880000
4	Середній відсоток торгової націнки, %	$352000 : 880000 \times 100\% = 40\%$		
5	Реалізовано товари протягом місяця	228000*	152000**	380000
6	Залишок товарів на 30.11.20XX р.	300000	200000,00	500000,00

* Собівартість реалізованих товарів : $380000 - 152000 = 228000$ (грн.).

** Сума торгової націнки, що припадає на реалізовані в листопаді товари: $380000 \times 40 : 100 = 152000$ (грн.).

Реалізація запасів за грошові кошти в національній валюті. Вибуття запасів для реалізації (крім товарів у роздрібній торгівлі) оформляють накладною–вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (т. ф. № М–11). В обліку постачальника **накладна–вимога слугує підставою для відображення доходів від реалізації.** Водночас для оформлення відпуску товарів покупцям можна використовувати і бланк нетипової форми. Вони повинні містити всі обов'язкові реквізити. Крім того, при автоперевезеннях вантажів заповнюють товарно–транспортну накладну (форма № 1–ТН).



При реалізації запасів за грошові кошти в обліку продавця виникає **дохід**. Його відображають за дотримання всіх умов, перелічених у п. 8 П(С)БО 15 [2]:

- покупцю передано всі ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на запаси;
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованими запасами;
- сума доходу (виручки) може бути достовірна визначена;
- існує впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Залежно від виду запасів облік доходів від їх реалізації ведуть на таких субрахунках:

- 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;
- 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

Собівартість реалізованих запасів також залежно від їх виду відображають на таких субрахунках:

- 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;
- 902 «Собівартість реалізованих товарів»;
- 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Приклад. Підприємство на підставі договору постачання реалізує:

- *готову продукцію на суму 12600,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 2100,0 грн.);*
- *товари на суму 18000,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 3000,0 грн.);*
- *матеріали на суму 4200,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 700,0 грн.);*
- *МШП на суму 1800,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 300,0 грн.).*

Собівартість реалізованих запасів становить: готової продукції – 9000,0 грн.; товарів – 12000,0 грн.; матеріалів – 2500,0 грн.; МШП – 1200,0 грн.

Облік реалізації запасів за грошові кошти

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Відображено дохід від реалізації:			
	— готової продукції	361	701	12600
	— товарів		702	18000
	— матеріалів		712	4200
	— МШП		712	1800
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ у складі вартості:			
	— готової продукції	701	641 /ПД В	2100
	— товарів	702		3000
	— матеріалів і МШП	712		1000
3	Списано собівартість реалізованих:			
	— готової продукції	901	26	9000
	— товарів	902	281	12000
	— матеріалів	943	20	2500
	— МШП	943	22	1200



5. Особливості обліку окремих видів запасів

Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП).

До МШП відносять активи будь-якої вартості, якщо строк їх використання не перевищує 1 рік або нормальний операційний цикл, якщо він більше року.

Деталізованого переліку предметів, що належать до МШП, П(С)БО 9 не наводить. Інструкція № 291 відносить до таких інструменти, господарський інвентар, спецоснащення, спецодяг тощо.

Після передання МШП в експлуатацію і виключення їх вартості зі складу активів (списання з балансу), має бути організовано **оперативний кількісний облік** таких предметів (п. 23 П(С)БО 9) протягом строку їх фактичного використання за місцями експлуатації та відповідальними особами.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух МШП, що належать підприємству, використовують рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

За Дт рахунку 22 відображають придбані (отримані)/виготовлені МШП за їх первісною вартістю. За Кт рахунку 22 показують облікову (балансову) вартість переданих в експлуатацію МШП з одночасним списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування МШП, а також інше їх вибуття.

У разі повернення з експлуатації на склад МШП, придатних для подальшого використання, їх прибуткують за Дт рахунку 22 в кореспонденції з Кт 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Приклад. Підприємством у звітному періоді придбано інструменти на суму 1800,0 грн., у тому числі ПДВ – 300,00грн. Очікуваний строк корисного використання придбаних інструментів не перевищує 1 року. Протягом звітного періоду зі складу підприємства відпущено інструменти для виробництва певного виду продукції – 350,0 грн.. Через деякий час повернено на склад частину МШП, раніше списаних до складу витрат періоду, на суму 190,0 грн

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Оприбутковано інструменти	22 /Інструм.	631	1500
2	Відображено суму податкового кредиту	641 /ПДВ	631	300
3	Перераховано оплату постачальнику	631	311	1800
4	Відпущено МШП зі складу:	23	22 /Інструм.	350
5	Повернено на склад раніше списані до складу витрат МШП	22 /Інструм.	716	190

Тара – основний елемент упаковки, що є виробом для розміщення товару.

Упаковка – це технічний засіб або комплекс засобів із розміщеним у ньому товаром, що забезпечує захист товару від пошкоджень та втрат у процесі транспортування, зберігання і продажу, а довкілля – від забруднень.

Різновид тари залежить від:

- *кратності використання* (одноразова, багаторазова),
- *матеріалу виготовлення* (дерев'яна, картонна, паперова, металева),
- *участі у виробничому процесі* (для здійснення процесу виробництва, для зберігання ТМЦ),
- *зворотна та незворотна, тощо.*

В числі *виробничих запасів* враховуватимуться: одноразова тара, що придбавається для затарювання товарів або ж разом із товарними цінностями, і багатооборотна тара, строк корисного використання якої менше року (або операційного циклу).

Вартість одноразової тари, яка придбавається разом із запасами і не виділена окремо в супровідних документах, **включають у первісну вартість ТМЦ** і окремо на рахунках бухгалтерського обліку не відображають.

А вартість придбаної із запасами одноразової тари, що виділена в супровідних документах та оплачена покупцем окремо, і вартість незворотної тари багаторазового використання оприбутковується:

- за чистою вартістю реалізації, якщо її планується реалізувати;
- в оцінці можливого використання, якщо тара призначена для використання на підприємстві.

Виробничі підприємства тару зі строком служби менше року (крім тари, що використовується як господарський інвентар) відображають на субрахунку 204 «Тара й тарні матеріали».

Відпуск тари виробничим цехам для затарювання продукції здійснюється за накладними-вимогами на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11) або за лімітно-забірними картками (типові форми № М-8 і № М-9).

Якщо ж тара призначена виключно для зберігання запасів на складах (у коморах), у виробничих цехах, для транспортування ТМЦ, то зараховують її на *рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»*.



Підприємства сфери торгівлі і ресторанного господарства рух тари під товарами, а також порожньої тари ведуть на субрахунок **284** *«Тара під товарами»*.

У разі використання тари для зберігання запасів або транспортування ці підприємства також можуть застосовувати рахунок **22**.

Зворотна тара, право власності на яку переходить до покупця, зараховується покупцем до складу запасів (Дт 204, 284).

Якщо ж право власності не переходить, то у покупця така тара повинна обліковуватися на позабалансовому субрахунку **023** *«Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»* за вартістю тари і в розрізі контрагента – власника тари.

Вартість одноразової та незворотної тари, що вибуває, включають до:

- **виробничої собівартості готової продукції, якщо вона використовується для затарювання готової продукції безпосередньо в процесі виробництва (Дт 23 – Кт 204);**
- **витрат на збут, якщо вона використовується для затарювання товарів, готової продукції та інших запасів на складах (Дт 93 – Кт 204, 284);**
- **собівартості реалізованих виробничих запасів, якщо її вартість не включена до первісної вартості реалізованої готової продукції, товарів, зазначена в супровідних документах окремою позицією і оплачується окремо (Дт 943 – Кт 204, 284, 22).**

Якщо право власності на зворотну тару під товаром переходить до покупця, у такому разі в бухгалтерському обліку роблять запис: Дт 377 – Кт 204, 284.



6. Облік готової продукції

Готова продукція – продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам та стандартам (Інструкції № 291).

Готова продукція – продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або нормативно-правовим актом (п. 6 П(С)БО 9).



Здавання готової продукції з цеху на склад підприємства оформляють приймально–здавальними накладними або актами. Форми таких документів підприємство розробляє самостійно з урахуванням вимог до наявності обов'язкових реквізитів первинних документів.

Крім перелічених первинних документів, може застосовуватися накладна–вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11).

Усі приймально–здавальні документи на випуск продукції виписує цех–здавальник у 2-х примірниках. Згодом один примірник документа передають бухгалтерській службі підприємства.



Облік готової продукції на складах ведуть у тому самому порядку, що й облік матеріалів на складах.

Готові вироби, що надійшли на склади, перебувають у розпорядженні **відділу збуту**. Він же здійснює відвантаження готової продукції відповідно до договорів постачання. Для цього, як правило, оформляється **наказ–накладна** або **накладна**. При вивезенні продукції автотранспортом виписують **товарно–транспортну накладну**.

Надходження, вибуття або списання готових виробів власного виробництва у бухгалтерському обліку відображають у грошовій оцінці за **фактичною виробничою собівартістю**.

Протягом звітного періоду в поточному обліку підприємства можуть застосовувати оцінку руху готової продукції за **обліковими цінами** (нормативною вартістю) до моменту визначення фактичної виробничої собівартості.

Для узагальнення інформації про наявність і рух готової продукції підприємства використовують рахунок 26 «Готова продукція».

За Дт цього рахунка відображають надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю.

За Кт відображають вибуття готової продукції. При цьому собівартість реалізованої готової продукції визначають з використанням одного з вже розглянутих методів оцінки вибуття запасів.

До рахунка 26 відкривають субрахунки другого порядку, наприклад:

- 261 «Готова продукція за обліковими цінами»;
- 262 «Відхилення фактичної собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами».

В бухгалтерському обліку при надходженні закінчених виробництвом готових виробів на склад роблять два записи:

1) Дт 261 – Кт 23 – на облікову вартість готової продукції;

2) Дт 262 – Кт 23 – у разі перевитрати або

Дт 262 – Кт 23 (методом «червоне сторно») — при економії.

Інформацію про доходи від реалізації готової продукції узагальнюють на **субрахунку 701**. Аналітичний облік таких доходів ведуть за видами (групами) продукції, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

Для узагальнення інформації про **собівартість реалізованої готової продукції** призначено **субрахунок 901**.

Приклад. Фактична виробнича собівартість продукції на початок місяця становить 32830,0 грн. Протягом місяця на склад надійшла продукція, фактична виробнича собівартість якої дорівнює 206600,0 грн. У тому ж місяці реалізовано продукцію на суму 300000,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 50000,0 грн.). Собівартість реалізації дорівнює 220000,0 грн. і складається з виробничої собівартості реалізованої продукції в сумі 218610,0 грн. та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат у розмірі 1390,0 грн.

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Сальдо готової продукції на початок місяця	26	–	32830
2	Відображено надходження на склад готової продукції за фактичною виробничою собівартістю	26	23	206600
3	Відображено дохід від реалізації готової продукції	361	701	300000
4	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701	641 / пдв	50000
5	Списано виробничу собівартість продукції, реалізованої у звітному місяці	901	26	218610
6	Списано на собівартість реалізації нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	901	91	1390
7	Сальдо готової продукції на кінець місяця	26	–	20820

Тема 8

ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ І ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ



Питання:

1. Бухгалтерський облік готівкових розрахунків.
2. Бухгалтерський облік розрахунків з підзвітними особами.
3. Документальне оформлення та облік безготівкових розрахунків.
4. Відображення в обліку різниць, що виникають при купівлі/ продажу іноземної валюти.
5. Бухгалтерський облік дебіторської заборгованості.
6. Резерв сумнівних боргів, порядок його формування.

Рекомендована література:

1. Миколенко, О. П. (2016). *Бухгалтерський облік* [online]. Харків: Вид-во НУА, ч. 1, 300 с. Available at: <http://dspace.nua.kharkov.ua/jspui/handle/123456789/1923> [Accessed 12 Oct. 2023].
2. Rada.gov.ua, (2023). *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99> [Accessed 20 Nov. 2023].
3. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження форми Звіту про використання коштів / електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1248-15#Text> [Accessed 20 Nov. 2023].
4. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04#Text> [Accessed 20 Nov. 2023].

5. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Інструкції про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків – резидентів і нерезидентів* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03#Text> [Accessed 20 Nov. 2023].

6. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон* [online]. Київ, Україна. Available at: : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98#Text> [Accessed 20 Nov. 2023].

7. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text> [Accessed 20 Nov. 2023].

8. Rada.gov.ua, (2023). *Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/98-2011-%D0%BF#Text> [Accessed 20 Nov. 2023].



1. Бухгалтерський облік готівкових розрахунків

Готівка — це грошові знаки національної валюти України (банкноти і монети, у тому числі розмінні, обігові, пам'ятні монети, які є платіжними засобами) (відповідно до п.п. 3 п. 3 Положення №148) [7].

Готівкові розрахунки – це платежі готівкою суб'єктів господарювання і фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги), а також за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна (п.п. 5 п. 3 Положення № 148) [7].



Суб'єкти підприємницької діяльності проводять готівкові розрахунки між собою, а також із фізичними особами за рахунок готівкової виручки або коштів, отриманих у банках.

Готівкові розрахунки здійснюють через:

- касу підприємства;
- реєстратори розрахункових операцій (РРО) або з використанням розрахункових книжок (РК);
- установи банків шляхом внесення готівки на відповідні рахунки.

Реєстратор розрахункових операцій – пристрій або програмно-технічний комплекс, в якому реалізовані фіскальні функції і який призначений для реєстрації розрахункових операцій (електронний контрольно-касовий апарат, електронний контрольно-касовий реєстратор, комп'ютерно-касова система тощо).

Для організації готівкових розрахунків на підприємстві, тобто для прийняття, зберігання та видачі готівкових коштів, підприємства повинні мати касу.

Каса – це приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівки, інших цінностей та касових документів (п.п. 8 п. 3 Положення № 148) [7].

Касою може бути:

1. окреме приміщення (кімната), обладнане відповідно до вимог, що висуваються до зберігання грошових та інших цінностей;
2. робоче місце касира (у тому числі якщо воно знаходиться у приміщенні, в якому працюють інші працівники бухгалтерії), на якому здійснюються готівкові розрахунки та ведеться касова книга;
3. місце проведення готівкових розрахунків у торговельній точці (точці надання послуг, виконання робіт).

Усі обов'язки з організації каси на підприємстві лежать на його керівнику. Так, відповідно до вже згаданого п. 38 Положення №148 керівники підприємств повинні забезпечити:

- належне облаштування кас [7];
- надійне зберігання готівкових грошових коштів у касах;
- схоронність готівкових коштів під час їх транспортування.

Є два важливі «касові» моменти [7] :

- 1) у касі не можна зберігати готівку та інші цінності, що не належать підприємству (абзац другий п. 38 Положення № 148);
- 2) виносити касові документи з приміщення підприємства можна тільки за наявності письмового дозволу керівника або головного бухгалтера (абзац другий п. 35 Положення № 148). При цьому документи обов'язково мають бути повернені до приміщення підприємства до кінця робочого дня.

Організацію роботи з готівкою на будь-якому підприємстві розпочинають з видання наказу про касову дисципліну та порядку оприбуткування готівки в касі підприємства.



Наявність наказу про касову дисципліну не є обов'язковим та регламентованим, проте сприятиме поліпшенню організації касової роботи на підприємстві. Отже необхідно:

- зазначити, хто є особою, відповідальною за організацію та ведення касових операцій на підприємстві;
- перелічити осіб, на яких покладаються обов'язки касира під час його тимчасової відсутності;
- вказати на необхідність ознайомлення працівника, який виконує обов'язки касира, з вимогами Положення № 148;
- установити необхідність укладення з працівником, який виконує обов'язки касира, договору про повну індивідуальну матеріальну відповідальність;
- описати схему документообігу та перелічити осіб, уповноважених керівником на підписання видаткових касових документів;
- установити відповідального за отримання готівки в банку, а також своєчасне здавання суми коштів, що перевищує встановлений на підприємстві ліміт каси, до установи банку тощо.

Порядок оприбуткування готівки в касі підприємства є обов'язковим для кожної юридичної особи. Такий обов'язок установлює п. 12 Положення № 148 [7].

При цьому потрібно враховувати дві основні вимоги до змісту такого документа:

- 1) у ньому мають бути максимально враховані особливості роботи як підприємства, так і його відокремлених підрозділів;
- 2) розроблений Порядок повинен відповідати вимогам Положення № 148 і не суперечити законодавству України [7].

З працівником, який виконуватиме обов'язки касира, необхідно укласти договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

Первинні та зведені документи з обліку грошових коштів у касі (готівки) затверджено Положенням №148 [7].



Для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів у національній валюті в касі підприємства передбачено субрахунок 301 «Готівка в національній валюті».

Надходження готівкових грошових коштів до каси відображають за Дт субрахунку 301 на підставі даних **прибуткових касових ордерів (ПКО)** типової форми № КО-1 (додаток 2 до Положення № 148).

Видачу готівки з каси підприємства показують за Кт субрахунку 301 на підставі інформації, що міститься у **видаткових касових ордерах (ВКО)** типової форми № КО-2 (додаток 3 до Положення №148) та у **відомостях на виплату грошей** (додаток 1 до Положення № 148).

На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж товарів у роздріб, реалізація квитків, оплата послуг зв'язку тощо), до рахунка 30 «Готівка» відкривають додатковий субрахунок, наприклад 303 «Готівка в національній валюті в операційній касі».



Установа/підприємство визначає і встановлює за погодженням з банком (у якому відкрито рахунок установи/підприємства, на який зараховуються кошти) строки здавання ним готівкової виручки (готівки) для її зарахування на рахунки в банках відповідно до таких **ВИМОГ**:

1) для установ/підприємств, розташованих у населених пунктах, де є банки – щодня (у день надходження готівкової виручки (готівки) до їх кас);

2) для підприємств, у яких час закінчення робочого дня (зміни), установлений правилами внутрішнього трудового розпорядку і графіками змінності відповідно до законодавства України, не дає змогу забезпечити здавання готівкової виручки (готівки) у день її надходження, – наступного за днем надходження готівкової виручки (готівки) до каси дня;

3) для установ/підприємств, розташованих у населених пунктах, де немає банків, – не рідше ніж один раз на п'ять робочих днів.

Ліміт залишку готівки в касі (далі – ліміт каси) – граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час та забезпечити роботу на початку наступного робочого дня.

Ліміт каси установи, підприємства, небанківські установи встановлюють на підставі розрахунку середньоденного надходження готівки до каси або її середньоденної видачі з каси за рішенням керівника установи, підприємства, небанківської установи або уповноваженої ним особи.



Якщо понадлімітна готівка надійшла до каси у **вихідні та святкові дні**, здати її необхідно наступного робочого дня до банку або того ж дня видати для використання підприємством на господарські потреби.

Строки здавання готівкової виручки (готівки) підприємствами узгоджуються з банком і визначаються в договорах банківського рахунку між підприємствами та банками.



Суб'єкти господарювання мають право здійснювати розрахунки готівкою протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами:

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



2. Бухгалтерський облік розрахунків з підзвітними особами

Підзвітними особами вважаються працівники підприємства, які одержали грошові кошти (аванс) у підзвіт для здійснення майбутніх господарських витрат, а також на службові відрядження згідно з наказом (розпорядженням) керівника підприємства.

Після отримання грошей, підзвітна особа вступає із підприємством у юридичні відносини, в результаті яких у неї з'являються додаткові права та обов'язки.

Аванс підзвітній особі видається в сумі, необхідній для виконання намічених заходів, і лише в тому випадку, коли вона не має заборгованості по раніше виданих сумах.

Аванс видається на підставі видаткового касового ордера або платіжної відомості, якщо видають гроші одночасно декільком особам.

Облік розрахунків з підзвітними особами на підприємстві ведеться з використанням субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

За Дт субрахунку відображаються суми, видані працівникам підприємства під звіт.

За Кт – списання виданих коштів згідно з поданими авансовими звітами.

Аналітичний облік ведеться за субрахунками третього порядку, наприклад:

3721 «Розрахунки з підзвітними особами за службовими відрядженнями у національній валюті»,
3722 «Розрахунки з підзвітними особами за відрядженнями в іноземній валюті»,
3723 «Розрахунки за витратами на господарські потреби» тощо.



Субрахунок 372 – активно-пасивний.

Дебетове сальдо вказує на залишки одержаних підзвіт авансів (заборгованість підзвітних осіб перед підприємством).

Кредитове сальдо відображає заборгованість підприємства підзвітній особі після подання нею авансового звіту, якщо документально підтверджені витрати підзвітної особи перевищують виданий їй раніше аванс.

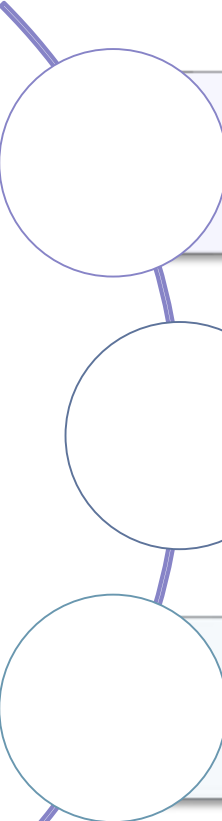
В балансі підприємства залишки рахунка 372 відображаються розгорнуто як по дебету (в складі оборотних активів), так і по кредиту (в складі зобов'язань).

Виданий підзвітній особі грошовий аванс з каси підзвіт спричиняє збільшення дебіторської заборгованості підприємства.

Організаційно-методичні положення щодо обліку оприбуткування ТМЦ, придбаних за рахунок грошових коштів, виданих підзвіт на адміністративно-господарські потреби, викладені в П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати».



Відповідно до п. 19 Положення №148 видача готівкових коштів під звіт відбувається [7] :



1) на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини на строк не більше 10 робочих днів;

2) на закупівлю брухту чорних металів і брухту кольорових металів – на строк не більше 30 робочих днів від дня видачі готівки під звіт;

3) на всі інші виробничі (господарські) потреби – на строк не більше двох робочих днів, уключаючи день отримання готівки під звіт.

Підзвітна особа, яка придбаває ТМЦ для господарських потреб підприємства або виконує інші цивільно-правові дії, зобов'язана надати **Звіт про використання готівки, виданих на відрядження або під звіт за формою, затвердженою наказом Мінфіну № 841 (Звіт) [8].**

До такого Звіту потрібно додати оригінали документів, що підтверджують факт використання підзвітних коштів (касові чеки, квитанції, транспортні квитки тощо). Інакше видані під звіт суми потрібно обкласти податком на доходи фізичних осіб та воєнним збором на підставі п.п. 170.9.1 ПКУ.



Якщо ж підзвітна особа придбала запаси за власні кошти і не надала Звіт з відповідними підтвердними документами, підприємство має право не компенсувати йому такі витрати. Для відшкодування підзвітній особі понесених нею витрат має бути додержана умова – всі підтвердні документи (рахунки-фактури, накладні) мають бути складені на ім'я підприємства.

За наявності надміру витрачених коштів їх сума повертається в касу або зараховується на банківський рахунок особи, що їх видала, до або під час подання Звіту. Строки подання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, установлені [п.п. 170.9.2 і 170.9.3 ПКУ](#) та залежать від того, у якій формі виданий аванс: готівкою чи в безготівковій формі.

Відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства на визначений строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи (згідно з Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордоном № 59) [6].

Положення Інструкції є обов'язковими тільки для «бюджетників». Для звичайних підприємств вона має рекомендаційний характер.



**Поїздка вважається відрядженням,
якщо:**

- направляється працівник підприємства, у тому числі сумісник, надомник, тимчасовий / сезонний працівник;
- мета поїздки – виконання працівником своїх посадових обов'язків поза місцем його роботи, але в межах трудової функції, передбаченої трудовим договором;
- зв'язок поїздки з основною діяльністю підтверджується документально (укладений договір або контракт, інші документи);
- обмежена певним строком, що обчислюється в календарних днях і включає час не тільки час перебування в місці відрядження, а час його перебування в дорозі;
- здійснюється за розпорядженням керівника підприємства та оформлена наказом;
- пов'язана з відвідуванням іншого населеного пункту не за місцем постійної роботи, що обумовлено трудовим договором.

Строки перебування у відрядженні не повинні перевищувати максимальних строків відрядження, установлених:

- для органів державної влади, підприємств, установ та організацій, які повністю або частково фінансуються за рахунок бюджетних коштів, Інструкцію № 59 – по Україні 30 календарних днів, за кордон – 60 календарних днів [6];
- для госпрозрахункових підприємств локальним актом роботодавця (Положенням про відрядження).

Конкретний строк відрядження у межах зазначених граничних строків визначає керівник підприємства або його заступник та фіксує в наказі про направлення у відрядження.



Перед відрядженням підприємство видає працівнику грошовий аванс. Право на його отримання працівнику гарантує ст. 121 КЗпП. Про те, що роботодавець зобов'язаний забезпечити працівника, який відряджається, авансом, зазначено в п. 11 розд. II, п. 5 розд. III Інструкції № 59 [6].

Аванс має покривати добові витрати, витрати на оплату проїзду та наймання житла працівником. Якщо авансу не вистачило, то витрати компенсують після повернення з відрядження на підставі Звіту та оригіналів документів, що підтверджують витрати.



Розмір добових або порядок його визначення має бути встановлено роботодавцем, про що заздалегідь відомо працівнику.

Добові витрати – це витрати на харчування та фінансування інших особистих потреб працівника у відрядженні, які він несе у зв'язку з перебуванням поза місцем свого проживання, що не потребують документального підтвердження.

При визначенні розміру добових рекомендовано як мінімальний орієнтир використовувати розмір, установлений для бюджетників Постановою Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково фінансуються за рахунок бюджетних коштів № 98 [8]. Для відряджень у межах України це 300 грн.

П.п. 170.9.1 ПКУ виключив з оподатковуваних доходів суми добових у розмірі, що не перевищує:

- 0,2 розміру МЗП, установленної на 1 січня податкового (звітного) року, з розрахунку на кожен календарний день відрядження в межах території України;
- 0,75 розміру, з розрахунку на кожен календарний день «закордонного» відрядження.

Усе, що перевищуватиме ці суми, потрібно обкласти податком на доходи фізичних осіб та воєнним збором як додаткове благо.

Розрахунок добових здійснюють окремо за кожен день перебування у відрядженні, включаючи день приїзду та день від'їзду, вихідні, святкові та неробочі дні і час перебування в дорозі (разом з вимушеними зупинками).

Після повернення з відрядження працівник надає Звіт про відрядження.

Працівник зобов'язаний (п.п. 170.9.2 ПКУ):

1) відзвітувати про кількість і напрямки використання виданих на відрядження коштів, подавши Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт за формою, затвердженою Наказом МФУ № 841;

2) повернути суму надміру витрачених у відрядженні коштів.

До Звіту додаються оригінали документів, що підтверджують вартість понесених у відрядженні витрат, із зазначенням форми їх оплати.



На дату затвердження керівником підприємства авансового звіту в обліку відображають витрати.

Суми витрачених підзвітними особами коштів відображаються на таких рахунках бухгалтерського обліку:

20 «Виробничі запаси», 22 «МБП», 28 «Товари» – якщо у відрядженні працівник придбав ТМЦ і передав їх на склад;

23 «Виробництво» – якщо відряджено виробничих робітників;

91 «Загальновиробничі витрати» – якщо відряджено працівників цехового;

92 «Адміністративні витрати» – у разі службового відрядження працівників адміністративно-управлінського та іншого загальногосподарського персоналу;

93 «Витрати на збут» – у разі службового відрядження працівників відділу збуту;

94 «Інші витрати операційної діяльності» – якщо у відрядження направляється інший персонал.

Невитрачені кошти, видані на відрядження, повинні бути повернуті в касу або перераховані працівником на банківський рахунок роботодавця, який видав грошові кошти, до або під час подання Звіту.



Граничні терміни повернення надміру витрачених коштів, отриманих працівником на відрядження, збігаються зі строками подання Звіту.

Приклад. Підприємство оформило працівнику відрядження на сім днів. У відрядженні працівник придбав ТМЦ на суму 960,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 160 грн.), податкова накладна наявна і зареєстрована у ЄРПН. Витрати на проїзд склали 840,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 133,0 грн. і страховий збір – 7,0 грн.), витрати на проживання – 1980,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 330 грн.).

№з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Видано аванс на відрядження	372	301	3000
2	Оприбутковано придбані працівником ТМЦ	20, 22	372	800
3	Відображено витрати на проживання	92	372	1650
4	Відображено витрати на проїзд	92	372	707
5	Відображено добові витрати (за сім днів): $300 \times 7 = 2100$	92	372	2100
6	Відображено податковий кредит за придбаними ТМЦ	641	372	160
7	Відображено податковий кредит за витратами на проживання	641	372	330
8	Відображено податковий кредит за витратами на проїзд	641	372	133
9	Відшкодовано працівнику надміру витрачені кошти (5880 – 3000,0)	372	301	2880



3. Документальне оформлення та облік безготівкових операцій

Безготівкові розрахунки – це перерахування певної суми коштів з рахунків платників на рахунки отримувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств і фізичних осіб коштів, унесених ними готівкою до каси банку, на рахунки отримувачів коштів (п. 1.4 Інструкції №22) [4].

Ці розрахунки здійснюються банком на підставі розрахункових документів (платіжних доручень, розрахункових чеків тощо) на паперових носіях або в електронному вигляді.



Для бухгалтерського обліку наявності та руху безготівкових грошових коштів у національній валюті використовують такі субрахунки до рахунка 31 «Рахунки в банках»:

311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»;

315 «Спеціальні рахунки в національній валюті».

За Дт перелічених субрахунків рахунка 31 відображають надходження грошових коштів,
за Кт – їх використання.

Облік надходження грошових коштів у національній валюті

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Отримано від покупця оплату за відвантажену раніше продукцію, товари (виконані роботи, надані послуги)	301, 311	361
2	Повернено аванс, раніше виданий постачальнику товарів	301, 311	371
3	Повернено підзвітною особою до каси підприємства залишок невитрачених підзвітних сум	301	372
4	Отримано дивіденди, проценти, роялті	301, 311	373
5	Отримано грошові кошти в погашення заборгованості з оренди, за продані необоротні активи тощо	301, 311	377
6	Отримано грошові кошти в погашення заборгованості засновника за внеском до статутного капіталу	301, 311	46
7	Отримано довгостроковий кредит / позику	301, 311	501, 505
8	Отримано короткостроковий кредит банку	311	601
9	Зараховано на поточний рахунок суми надмірно сплачених податків, зборів, обов'язкових платежів	311	641, 642
10	Отримано грошові кошти як попередню оплату	301, 311	681

Облік вибуття грошових коштів у національній валюті

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Погашено заборгованість перед постачальниками та підрядниками за поставлені товари тощо	631	301, 311
2	Перераховано грошові кошти в погашення заборгованості за податками, зборами	641, 642	311
4	Повернено покупцю або замовнику раніше отримані від нього грошові кошти при поверненні ним товарів	361	301, 311
5	Сплачено аванс постачальнику (підряднику)	371	301, 311
6	Відображено використання/зняття в банкоматі грошових коштів з платіжної корпоративної картки	372	313
7	Сплачено авансом орендні платежі, страховий поліс, передплату періодичних і довідкових видань	39	301, 311
8	Здійснено викуп акцій (часток) у акціонерів (учасників)	451 (452)	301, 311
9	Погашено суму довгострокового кредиту (позики)	501, 503	301, 311
10	Погашено короткострокові позики	601, 603	301, 311
11	Здійснено виплату працівникам заробітної плати	661	301, 311

Згідно з порядком відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, зазначеним в Інструкції № 492 [5], суб'єкти господарювання **мають право** відкривати рахунки в будь-яких банках України відповідно до власного вибору, крім випадків, якщо банк не має змоги прийняти на банківське обслуговування або якщо така відмова допускається законом або банківськими правилами.

Банк відкриває поточний рахунок юридичній особі, яка не має рахунку в цьому банку, на підставі таких документів:

- копії належним чином зареєстрованого установчого документа (статуту/засновницького договору/установчого акта/положення);
- заяви про відкриття поточного рахунку. Заяву підписує керівник юридичної особи або інша уповноважена на це особа.

Суб'єкти господарювання для відкриття поточного рахунку надають пакет документів згідно з Інструкцією №492.

Поточний рахунок – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей і здійснення розрахунково-касових операцій за допомогою платіжних інструментів відповідно до умов договору та вимог законодавства України [4].



Для відображення операцій на поточному рахунку в банку використовуються наступні первинні та зведені документи згідно з Інструкцією № 22 [4].

Документи з руху грошових коштів на поточному рахунку в банку

Назва	Мета застосування розрахункового документа
Додаток 2 Платіжне доручення	письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку зазначеної суми коштів та її перерахування на рахунок отримувача.
Додаток 3 Платіжна вимога-доручення	складається з двох частин: <u>верхньої</u> – вимоги отримувача безпосередньо до платника про сплату визначеної суми коштів; <u>нижньої</u> – доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку визначеної ним суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача
Додаток 4 Платіжна вимога	вимога стягувача або в разі договірною списання отримувача до банку, що обслуговує платника, здійснити без погодження з платником переказ визначеної суми коштів з рахунку платника на рахунок отримувача (на підставі рішення суду тощо)
Додатки 5 і 6 Розрахунковий чек	письмове розпорядження власника рахунку (чекодавця) банку-емітенту, у якому відкрито його рахунок, про перерахування чекодержателю зазначеної в чеку суми коштів
Меморіальний ордер	оформлення операцій за ініціативою банку щодо списання коштів з рахунку платника, внутрішньобанківських операцій
Виписка банку	є зведеним документом щодо руху грошових коштів на поточному рахунку. Виписується банком, у якому відкрито рахунок клієнта наприкінці кожного банківського дня



4. Відображення в обліку різниць, що виникають при купівлі/ продажу іноземної валюти

Для узагальнення в обліку інформації про операції з готівковими грошовими коштами в іноземній валюті в касі підприємства Інструкцією № 291 передбачено **субрахунок 302 «Готівка в іноземній валюті»**.

На підприємствах, де працюють операційні каси (зокрема, для обміну валют), відкривають додатковий субрахунок до рахунка 30, наприклад **304 «Готівка в іноземній валюті в операційній касі»**.

Для обліку безготівкових грошових коштів в іноземній валюті на рахунках у банках використовують такі субрахунки рахунка 31:

- 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;**
- 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»;**
- 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».**

До зазначених вище субрахунків доцільно вводити субрахунки нижчого рівня в розрізі кожного виду використовуваних валют, наприклад:

- 3021 «Готівка в доларах США»;**
- 3022 «Готівка в євро»;**
- 3121 «Поточні рахунки в доларах США»;**
- 3122 «Поточні рахунки в євро» тощо.**

За Дт субрахунків обліку грошових коштів в іноземній валюті відображають надходження цих коштів, за Кт – їх використання. Операції, наведені в таблицях п. 3 лекції можуть здійснюватися і з грошовими коштами в іноземній валюті. Тільки при їх обліку замість субрахунків 301, 311 і 313 використовують субрахунки 302, 312 і 314 відповідно.

Згідно з п. 5 П(С)БО 21 операції в іноземній валюті при первісному визнанні перераховують у валюту звітності за валютним курсом на початок дня дати здійснення операції. Під валютним курсом розуміють установлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.



Грошові кошти в іноземній валюті є монетарною статтею балансу (п. 4 П(С)БО 21). Отже за ними необхідно визначати курсові різниці. Відповідно до п. 8 П(С)БО 21 курсові різниці визначають за монетарними статтями в іноземній валюті на дату балансу і на дату здійснення господарської операції.

Відображення в бухгалтерському обліку курсових різниць

Характер різниці	Критерії визначення	Відображення в обліку
Додатна	Курс НБУ на дату балансу або на дату вибуття іновалюти вищий за курс, за яким іновалюта значиться на балансі	Субрахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці»
Від'ємна	Курс НБУ на дату балансу або на дату вибуття іновалюти нижчий за курс, за яким іновалюта значиться на балансі	Субрахунок 945 «Втрати від операційної курсової різниці»

Купівля іновалюти.

Купівля валюти здійснюється через уповноважений банк за комерційним курсом, що діє на міжбанківському валютному ринку України (МВРУ). На баланс іновалюта зараховується виключно за курсом НБУ. Звичайно, виникає **різниця оцінки валюти** за офіційним курсом НБУ і за комерційним курсом.

Це не курсова різниця, а різниця між балансовою вартістю валюти і вартістю її придбання.

Відображення в обліку різниць, що виникають при купівлі іновалюти

Характер різниці	Критерії визначення	Відображення в обліку
Від'ємна	Курс НБУ на момент купівлі іновалюти нижчий за курс МВРУ	Субрахунок 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»
Додатна	Курс НБУ на момент купівлі іновалюти вищий за курс МВРУ	Субрахунок 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»

Приклад. 08.02.20XX р. підприємство через уповноважений банк придбало \$12000. Курс НБУ на дату – 23,80 грн./\$, курс МВРУ – 24,50 грн./\$. Для купівлі іновалюти банку було перераховано 300000,0 грн. Комісійна винагорода банку становить 500,0 грн.

Облік купівлі іноземної валюти

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, \$/грн.
1	Перераховано банку кошти на купівлю іновалюти	333	311	300000
2	Зараховано придбану іноземну валюту на поточний валютний рахунок підприємства (12000×23,80)	312	333	<u>\$12000</u> 285600
3	Відображено суму комісійної винагороди банку	92 685	685 333	500
4	Відображено різницю між комерційним курсом, за яким іноземну валюту придбано на МВРУ, та курсом НБУ: $12000 \times (24,50 - 23,80) = 8400$ грн.	942	333	8400
5	Повернено залишок коштів на поточний рахунок	311	333	5500

Продаж інвалюти.

Підприємства продають валюту на МВРУ за комерційним курсом, у зв'язку з чим виникають некурсові різниці, тобто **різниці в оцінці валюти** за курсом її продажу та за курсом НБУ.

Таким чином, на день продажу потрібно перерахувати балансову вартість інвалюти і порівняти її з продажною вартістю. У зв'язку з таким перерахунком може виникати ще й курсова різниця, якщо курс НБУ на дату продажу інвалюти відрізнятиметься від курсу НБУ, за яким така валюта значиться на балансі.

Облік продажу інвалюти

Характер різниці	Критерії визначення	Відображення в обліку
Додатна	Курс МВРУ на момент купівлі інвалюти вищий за курс НБУ	Субрахунок 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»
Від'ємна	Курс МВРУ на момент купівлі інвалюти нижчий за курс НБУ	Субрахунок 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»



5. Бухгалтерський облік дебіторської заборгованості

Дебіторська заборгованість (ДЗ) – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Визнання та оцінку дебіторської заборгованості підприємства здійснюють на підставі П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [2].

Відповідно до п. 5 П(С)БО 10 дебіторська заборгованість визнається активом, якщо [2] :

існує ймовірність отримання підприємством **майбутніх економічних вигід** та може бути достовірно **визначена її сума**.

У П(С)БО 10 наводять її класифікацію за строками погашення:

- **поточна дебіторська заборгованість** – сума дебіторської заборгованості, яка виникає під час нормального операційного циклу або буде погашена протягом 12-ти місяців з дати балансу (зазвичай датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду);
- **довгострокова дебіторська заборгованість** – сума дебіторської заборгованості, яка не виникає під час нормального операційного циклу та буде погашена після 12-ти місяців з дати балансу [2].

Дебіторами, в свою чергу, можуть бути юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми коштів, їх еквівалентів або інших активів: товарів, робіт, послуг.

Дебіторська заборгованість також може поділятися на:

- **«грошову» заборгованість** – за перерахованою раніше передплатою (підприємство було у статусі покупця, і йому винні товари, роботи, послуги);
- **«товарну» заборгованість** – за відвантаженими у минулому товари, роботи, послуги (підприємство було у статусі продавця, і йому винні кошти).



**В залежно від своєчасності погашення заборгованість
поділяється на:**

1) дебіторську заборгованість, строк сплати якої не настав (строкова дебіторська заборгованість);

2) дебіторську заборгованість, яку не сплачено у строк (прострочена). Вона, своєю чергою, поділяється на:

- **сумнівну** дебіторську заборгованість – поточну дебіторську заборгованість, щодо якої є невпевненість з її погашення боржником;
- **безнадійну** дебіторську заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої є впевненість про її неповернення боржником **або** за якою минув строк позовної давності (один з критеріїв).

Розподіл на сумнівну та безнадійну заборгованість згідно з ПСБО 10 здійснюють тільки за поточною дебіторською заборгованістю.

Для обліку довгострокової дебіторської заборгованості передбачено рахунок 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи». Інструкцією №291 до цього рахунку вводяться такі субрахунки:

- 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»;
- 182 «Довгострокові векселі одержані»;
- 183 «Інша дебіторська заборгованість»;
- 184 «Інші необоротні активи».

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення. Обліковим регістром є Журнал 3 (Розділ І).

Для обліку поточної **дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками** за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги Планом рахунків передбачено рахунок **36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»** з відповідними субрахунками:

- 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;
- 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

За **Дт рахунка 36** відображають продажну вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. При реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) робиться запис: Дт 36 – Кт 70, 71.

За **Кт рахунка 36** показують суми платежів, що надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, до каси, та інші види розрахунків (Дт 30, 31 – Кт 36).

Залишок за рахунком 36 характеризує наявність заборгованості покупців і замовників за отриману ними продукцію (товари, роботи, послуги).

Вексель – це цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити після настання строку визначену суму грошей власнику векселя (відповідно до ЗУ «Про цінні папери і фондову біржу») [1].

Видавати векселі (як переказні, так і прості) можна лише для оформлення грошового боргу за **фактично поставлені товари, виконані роботи, надані послуги** (ст. 4 ЗУ «Про обіг векселів в Україні» № 2374–III).

Простий вексель – вексель, який містить зобов'язання векселедавця сплатити в зазначений термін певну суму грошей власнику векселя [1].

Переказний вексель містить письмовий наказ однієї особи (юридичної або фізичної) іншій особі (трасату) сплатити в зазначений термін певну суму грошей третій особі. Причому одержувачем коштів може виступати як перший векселедержатель (ремітент), так і кожний наступний (індосат) [1].

Бланки векселів є **бланками суворого обліку**. Для їх обліку використовують позабалансовий рахунок 08 «Бланки суворого обліку».

Платіж за векселем на території України здійснюється тільки в **безготівковій** формі згідно ст. 6 Закону №2374–III.

Поточну дебіторську заборгованість, яка забезпечена векселями відображають на рахунку **34 «Короткострокові векселі одержані»** з відповідними субрахунками:

- 341 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті»;
- 342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті».

За **Дт** рахунку 34 відображають отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями,
за **Кт** – отримання коштів у погашення векселів, погашення векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо.



Дебіторська заборгованість за виданими авансами відображає суму авансів, наданих іншим підприємствам (постачальникам) в рахунок майбутніх поставок продукції, робіт, послуг. Розрахунки за виданими авансами під поставку продукції, товарів або під виконання робіт, прийнятих від замовників, обліковують на субрахунку 371.

За **Дт** субрахунку 371 відображають суми виданих авансів (попередньої оплати) за товари, роботи, послуги в кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів (Кт 30, 31).

Після виконання постачальниками та підрядниками своїх зобов'язань за **Кт** субрахунку 371 відображають погашення дебіторської заборгованості за авансами в кореспонденції з **Дт** рахунка 63.

Аналітичні рахунки відкривають за кожним дебітором окремо.

Особливістю операцій за видами авансами є бухгалтерський облік податку на додану вартість (ПДВ).

Податковий кредит – сума (вартість) витрат, понесених платником податку–резидентом у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних або юридичних осіб протягом звітного року (крім витрат на сплату податку на додану вартість та акцизного податку), на суму яких дозволяється **зменшення суми його загального річного оподаткованого доходу**, одержаного за наслідками такого звітного року.

За податковими правилами право на формування податкового кредиту з ПДВ відображають **за першою із подій:**

- датою списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;
- датою отримання платником податку товарів/послуг.

У разі виданих авансів податковий кредит відображають проводкою:

Дт 641 «Розрахунки за податками»/ПДВ – Кт 644 «Податковий кредит».

Після отримання попередньо сплачених матеріальних цінностей, нематеріальних активів, виконання робіт і послуг, вартість яких попередньо сплачена, робиться запис:

Дт 644 – Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями».



При неотриманні від продавця (постачальника) податкової накладної на отримані / попередньо оплачені цінності, на виконані роботи і послуги, зареєстрованої в ЄРПН в терміни, встановлені податковим законодавством, сума ПДВ відображається за Дт субрахунку 644 «Податковий кредит», аналітичний рахунок «Податковий кредит непідтверджений», у кореспонденції з Кт рахунків обліку зобов'язань.

У разі отримання податкової накладної з порушенням терміну реєстрації зазначена в ній сума податкового кредиту відображається за Дт субрахунку 641 / ПДВ, у кореспонденції з Кт субрахунку 644 «Податковий кредит», аналітичний рахунок «Податковий кредит непідтверджений».

Наступного дня після останнього дня граничного терміну для реєстрації податкової накладної в ЄРПН сума ПДВ, що міститься в такій податковій накладній, відображається за Дт субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» у кореспонденції з Кт субрахунку 644 «Податковий кредит», аналітичний рахунок «Податковий кредит непідтверджений».

Приклад. Підприємство за передоплатою придбало товар А вартістю 120000 грн. (у т.ч. ПДВ – 20000 грн.) і товар Б вартістю 180000 грн. (у т.ч. ПДВ – 30000 грн.). Планом рахунків передбачено відображення права на формування податкового кредиту з ПДВ за неотриманими (не зареєстрованими в установленому порядку) податковими накладними, на рахунку 644/1

Облік дебіторської заборгованості за виданими авансами

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Здійснено передоплату постачальнику за товари А і Б (120000 + 180000 = 300000)	371	311	300000
2	Відображено право на податковий кредит	644/1	644/ ПДВ	50000
3	Отримано зареєстровану податкову накладну (ПН) і відображено у складі ПК з ПДВ	641	644/ 1	50000
4	Оприбутковано товар	281/А	631	100000
		281/Б	631	150000
5	Відображено ПДВ	644/ПДВ	631	50000
6	Здійснено взаємозалік заборгованостей	631	371	300000

Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом – дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету.

Облік такої заборгованості ведеться на рахунку 641 «Розрахунки за податками» та частково на рахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами». Крім платежів до бюджету, на 642 рахунку ведуть облік платежів до позабюджетних фондів.

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» є активно-пасивним. Показники цього рахунку не згортаються, а сальдо синтетичного рахунку визначають розгорнуто за дебетом та за кредитом.



Дебіторська заборгованість за нарахованими доходами (субрахунок 373) є сумою нарахованих дивідендів, відсотків, роялті тощо.

За **Дт** відображають виникнення дебіторської заборгованості за нарахованими відсотками, дивідендами, роялті, які підлягають отриманню. За **Кт** – їх отримання.

Аналітичний облік на субрахунку 373 ведуть у розрізі кожного дебітора за видами нарахованих доходів та строками їх отримання. Визначення таких видів доходу, як дивіденди, проценти, роялті, надано в п. 4 П(С)БО 15 «Дохід».

Дивіденди – це частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства. На субрахунку 373 відображають дебіторську заборгованість, що виникла в результаті фінансової діяльності – придбання акцій, інших боргових зобов'язань, а також часток в статутному капіталі інших підприємств.



Проценти – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству. На субрахунку 373 відображають суму процентів за облигаціями, казначейськими зобов'язаннями, депозитними сертифікатами, а також сума процентів, що підлягає отриманню підприємством від здійснення діяльності з продажу товарів, робіт, послуг в кредит або розстрочку, за надання майна в оренду (лізинг).

Облік дебіторської заборгованості за нарахованими доходами

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Нараховано: дивіденди вітсотки роялті	373	731 732 733	1000
2	Нараховано доходи від надання активів у фінансовий лізинг	373	732	200
3	Погашено дебіторську заборгованість шляхом видачі короткострокового векселя	341	373	450

Облік іншої дебіторської заборгованості, яка не стосується заборгованості за продукцію, товари, роботи (послуги) та відображається в складі активів підприємства, здійснюють на рахунках:

1) 37 «Розрахунки з різними дебіторами» з відповідними субрахунками відповідно до Інструкції №291:

372 «Розрахунки з підзвітними особами»;

374 «Розрахунки за претензіями»;

375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»;

376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок»;

377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»;

379 «Розрахунки за операціями з деривативами»;

2) 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

3) 65 «Розрахунки за страхуванням»;

4) 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».



6. Резерв сумнівних боргів, порядок його формування

Резерв сумнівних боргів (РСБ) необхідний бухгалтеру для того, щоб відобразити у підсумку балансу суму **поточної дебіторської заборгованості** не в номінальній вартості, а за чистою реалізаційною вартістю. Цей обов'язок закріплено в п.7 П(С)БО 10 [2].

Чиста реалізаційна вартість – це різниця між сумою поточної дебіторської заборгованості підприємства і резервом сумнівних боргів.



Поточна дебіторська заборгованість – заборгованість, що виникла під час нормального операційного циклу або буде погашена впродовж 12 місяців з дати балансу (п.4 П(С)БО 10) [2].

Нормами П(С)БО 10 передбачено формування РСБ тільки під ту поточну дебіторську заборгованість, яка відповідає переліченим вимогам **одночасно**:

1) є фінансовим активом, тобто контрактом, що дає право отримати грошові кошти/інший фінансовий актив від іншого підприємства. При цьому дебіторська заборгованість за виданими авансами **не вважається фінансовим активом**, тому підприємство не формує резерв за «авансовими» боргами;

2) не придбана підприємством і не призначена для продажу;

3) не вважається безнадійною, тобто поточною дебіторською заборгованістю, за якою існує впевненість в її неповерненні боржником або за якою минув строк позовної давності (п. 4 П(С)БО 10) [2].

Під резервування потрапляє ДЗ, за якою мають бути отримані грошові кошти та їх еквіваленти.

Під резервування підпадає тільки **сумнівний борг** (але не безнадійний).

Підприємство може встановити в наказі про облікову політику чіткі часові критерії визнання поточної дебіторської заборгованості сумнівним боргом.

Підставою для визнання в бухгалтерському обліку РСБ є складений підприємством первинний документ (розрахунок резерву).

Як правило, РСБ створюють за такими статтями балансу:

1) *«Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги» (ряд. 1125 ф. № 1);*

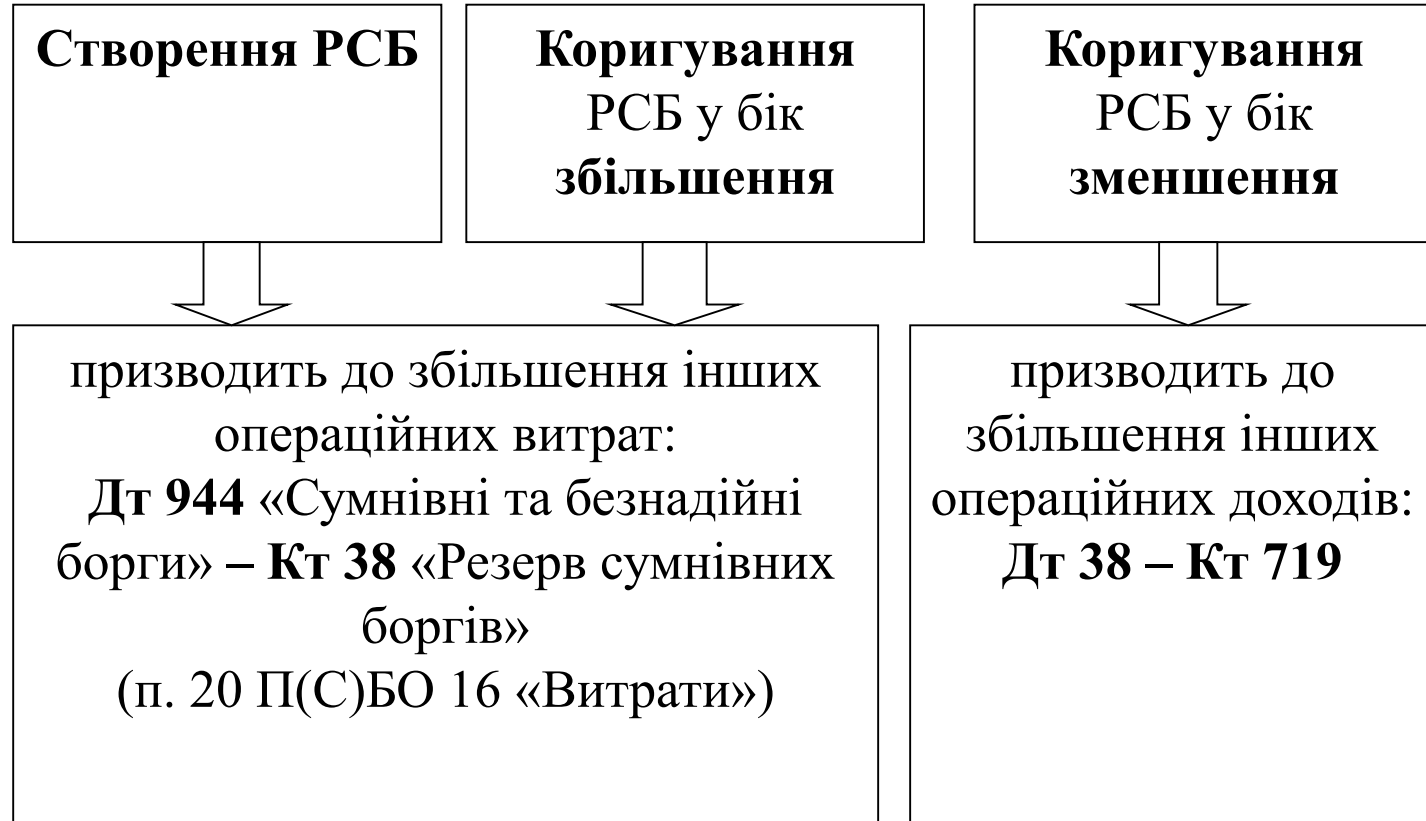
3) *«Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» (ряд. 1135, «у тому числі з податку на прибуток» ф. № 1);*

4) *«Інша поточна дебіторська заборгованість» (ряд. 1155 ф. № 1).*

Для кожної статті заборгованості має бути створений окремий РСБ.

РСБ створюють на підприємстві, в обов'язковому порядку. Якщо підприємства ведуть облік відповідно до національних стандартів, ігнорування обов'язку зі створення РСБ може загрожувати адмінштрафами.

Бухгалтерський облік створення та коригування РСБ



Величину РСБ визначають одним з двох методів (п. 8 П(С)БО 10) [2] :

- 1) персональним, тобто методом, в якому задіяна абсолютна сума сумнівної заборгованості;
- 2) груповим, який базується на застосуванні коефіцієнта сумнівності.

Персональний метод. Це найпростіший метод розрахунку РСБ. Спочатку бухгалтер робить аналіз платоспроможності окремих дебіторів. Після чого він створює РСБ за конкретними «сумнівними» покупцями. Такий спосіб підходить невеликим підприємствам, в яких кількість боржників невелика.

Приклад. Станом на 31.03.20XX р. в обліку підприємства значиться поточна дебіторська заборгованість за поставлені товари: АТ «Вікторія» у сумі 40000,0 грн. (оплату прострочено на 70 днів). У наказі про облікову політику підприємства на 20XX р. прописано, що поточна дебіторська заборгованість класифікується як сумнівна, якщо оплата від контрагента не надійшла протягом 60 днів з дати, установлені за договором.

Прострочення оплати від АТ «Вікторія» перевищило цей строк, бухгалтер зобов'язаний сформулювати РСБ під його заборгованість у сумі 40000 грн. Операцію відобразять проводкою:
Дт 944 «Сумнівні та безнадійні борги» – Кт 38 «Резерв сумнівних боргів» = 40000 грн.
До підсумку балансу дебіторська заборгованість потрапить за чистою реалізаційною вартістю.

Груповий метод застосовують ті підприємства, які не можуть провести аналіз кожної суми боргу окремо, через велику кількість боржників. Полягає у групуванні однорідних заборгованостей і застосуванні до них коефіцієнта сумнівності.

Способи розрахунку коефіцієнту сумнівності

1) за питомою вагою безнадійних боргів у чистому доході

2) класифікацією дебіторської заборгованості за строками непогашення

3) за середньою питомою вагою списаної за період дебіторської заборгованості.



Розрахунок РСБ першим способом із застосуванням коефіцієнта сумнівності, обчисленого за питомою вагою безнадійних боргів у чистому доході)

Етап 1. Визначення періоду спостереження – найчастіше беруть попередні три звітні роки.

Етап 2. Роблять вибірку даних про суму дебіторської заборгованості, що потрапила до розряду безнадійної, і про величину чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на умовах подальшої оплати.

Етап 3. Розраховують коефіцієнт сумнівності (K_c) як відношення загальної суми дебіторки, що набула статусу безнадійної за періоди спостереження ($БЗ$), і величини чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на умовах подальшої оплати за ці самі періоди ($ЧД$):

$$K_c = \sum БЗ \div \sum ЧД$$

Етап 4. Визначають величину резерву сумнівних боргів ($РСБ$) за відповідний звітний період як добуток коефіцієнта сумнівності (K_c) і чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на умовах постоплати за такий звітний період ($ЧД$):

$$РСБ = K_c \times ЧД$$

Приклад. За 2020 рік чистий дохід ТОВ «Тріумф» від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах подальшої оплати становить 3650000 грн. Для визначення коефіцієнта сумнівності бухгалтер використовує дані за попередні три роки

Дані спостереження за останні три роки

Період спостереження (рік)	Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах подальшої оплати, грн.	Сума дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, що визнана безнадійною, грн.
2017	1300000	15000
2018	1500000	8000
2019	1900000	22000
Разом	4700000	45000

Розрахуємо коефіцієнт сумнівності:

$$K_c = 45000 : 4700000 = 0,00957.$$

У звітному періоді бухгалтер нарахує РСБ у сумі 34930,50 грн.:

$$3650000 \times 0,00957 = 34930,5.$$

Для цього він зробить проводку Дт 944 – Кт 38 на 34930,50 грн.

Розрахунок РСБ другим способом (шляхом класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення):

1) обрання періоду спостереження: наприклад, останні півроку (щомісячно, як у прикладі 1 з додатка до П(С)БО 10) або попередні три роки (як у прикладі 2 з додатка до П(С)БО 10);

2) групування дебіторської заборгованості за строками її непогашення. Для цього найчастіше орієнтуються на класифікацію дебіторської заборгованості, надану в розділі IX «Дебіторська заборгованість» Приміток до річної фінансової звітності (форма № 5), а саме **непогашення заборгованості у строк:**

1 група – до 3 місяців;

2 група – від 3 до 6 місяців;

3 група – від 6 до 12 місяців.

Цю (або іншу) класифікацію заздалегідь фіксують у наказі про облікову політику;

- 3) аналіз зібраної інформації про заборгованість за кожною групою щодо визнаної безнадійної дебіторської заборгованості;
- 4) розрахунок коефіцієнта сумнівності (K_c) для кожної з груп, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості:

$$K_c = \sum BЗ_n \div \sum ДЗ_n$$

де: $BЗ_n$ – безнадійна дебіторка у складі дебіторської заборгованості відповідної групи на дату балансу в періоді спостереження;

$ДЗ_n$ – сума такої дебіторської заборгованості відповідної групи;

5) визначення величини РСБ як суми добутків поточної дебіторської заборгованості відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

Розрахунок РСБ третім способом (за середньою питомою вагою списаної за період дебіторської заборгованості. Коефіцієнт сумнівності розраховують за формулою:

$$K_2 \frac{\sum (БЗ_n \div ДЗ_n)}{n}$$

де: K_r – коефіцієнт сумнівності за період для окремої групи;
 n – загальне число періодів спостереження.



Тема 9

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ



Питання:

1. Визнання та класифікація фінансових інвестицій.
2. Придбання фінансових інвестицій.
3. Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу.

Рекомендована література:

1. Миколенко, О. П. (2016). *Бухгалтерський облік* [online]. Харків: Вид-во НУА, ч. 1, 300 с. Available at: <http://dspace.nua.kharkov.ua/jspui/handle/123456789/1923> [Accessed 12 Oct. 2023].
2. Rada.gov.ua, (2023). *Про ринки капіталу та організовані товарні ринки* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15#Text> [Accessed 20 Nov. 2023].
3. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00> [Accessed 20 Nov. 2023].
4. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти»* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01> [Accessed 20 Nov. 2023].



1. Визнання та класифікація фінансових інвестицій

Фінансові інвестиції – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора (Згідно з П(С)БО 13 «Фінансові інструменти») [4].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності регламентує Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції».



ФІНАНСОВІ ІНВЕСТИЦІЇ

Довгострокові

Інвестиції, що утримуються до їх погашення

Інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства

Інвестиції у спільну діяльність

Інші фінансові інвестиції

Поточні

Еквіваленти грошових коштів

Інші поточні фінансові інвестиції

Довгострокові фінансові інвестиції представляють собою інвестиції в цінні папери інших підприємств, облигації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном терміном більш ніж один рік, а також фінансові інвестиції, що не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент за умов, що підприємство здійснило вкладення в цінні папери з терміном обігу до одного року, але умови ринку не дозволяють їх вільно реалізувати у короткостроковій перспективі.

Для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій Інструкцією № 291 передбачено рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», який має наступні субрахунки:

141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;

142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам».

143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

Поточні фінансові інвестиції – це інвестиції терміном до одного року та такі, що можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

Інструкцією № 291 передбачено рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції», за яким відображують облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів. Рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції» має такі субрахунки:

351 «Еквіваленти грошових коштів»;

352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій із забезпеченням можливості отримання інформації про інвестиції як на території країни, так і закордоном.



За об'єктами інвестування виокремлюють:

інвестиції в інструменти власного капіталу (пайові фінансові інвестиції) шляхом придбання акцій, інвестиційних сертифікатів; такі інвестиції підтверджують право власності інвестора

здійснюються задля набуття контролю над об'єктами інвестування, диверсифікації бізнесу, поглинання конкурентів тощо

інвестиції у боргові фінансові інструменти – вкладення коштів у облигації підприємств, державні облигації України, облигації місцевих позик, казначейські зобов'язання України, ощадні (депозитні) сертифікати, векселі, облигації міжнародних фінансових організацій

здійснюються з метою диверсифікації господарської діяльності інвестора та отримання доходу у вигляді відсотків або фіксованої суми за тимчасове користування його капіталом емітентом таких цінних паперів

В залежності від мети придбання фінансові інвестиції розподіляються на інвестиції з метою:



подальшого перепродажу;

безстрокового утримання;

утримання до закінчення строку погашення.

За методом відображення на рахунках бухгалтерського обліку фінансові інвестиції згідно з національними положеннями класифікуються на:

1. Інвестиції, що обліковуються за **методом участі в капіталі** – здійснюється оцінка на дату балансу фінансових інвестицій в інструменти власного капіталу пов'язаних сторін – асоційованих, дочірніх та спільних підприємств які утримуються інвестором терміном більш ніж 12 календарних місяців.

2. Інвестиції, що обліковуються за **справедливою вартістю** – застосовується для оцінки на дату балансу поточних фінансових інвестицій, які утримуються з метою подальшої реалізації протягом 12 календарних місяців.

3. Інвестиції, що обліковуються **за собівартістю** – за собівартістю всі фінансові інвестиції оцінюються первісно.

4. Інвестиції, що обліковуються за **амортизованою вартістю** – фінансові інвестиції непов'язаним сторонам, що утримуються інвестором до погашення.

Критерії визнання фінансових інвестицій:

- можливість одержання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їхнім використанням;
- достовірно визначена оцінка.

Оцінка і облік фінансових інвестицій на підприємстві здійснюються за кожною інвестицією.

Згідно з П(С)БО 12 інвестиції оцінюються на дату придбання і на дату балансу [3].





2. Придбання фінансових інвестицій

СОБІВАРТІСТЬ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

Джерело придбання

Грошові активи

Ціна придбання

Комісійна винагорода

Податки, збори,
обов'язкові платежі

Інші витрати

В обмін на цінні папери власної емісії

Справедлива вартість переданих цінних паперів

В обмін на інші активи

Справедлива вартість переданих активів

Придбання фінансової інвестиції за грошові кошти

Приклад. Підприємство придбало акції публічного акціонерного товариства «Агата» на вторинному ринку за грошові кошти. Мета придбання – подальша реалізація протягом року. Сума витрат на придбання склала 20000,0 грн. Комісійні торговцю цінними паперами – 1450,0 грн.

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Отримано посередницькі послуги торговців з цінними паперами	352	631	1450
2	Отримано акції ПАТ «Агата»	352	685	20000
3	Оплачено акції та посередницькі послуги	685	311	20000
		631	311	1450

Придбання фінансових інвестицій в обмін на цінні папери власної емісії

Приклад. Публічним акціонерним товариством придбано облигації підприємства «Горизонт» в обмін на акції власної емісії, напередодні викуплені в акціонерів. Строк погашення облигацій – через 2 роки, та підприємство планує утримувати їх до погашення. Справедлива (ринкова) вартість власних акцій (90000,0 грн.) вища за їх номінальну вартість у 80000,0 грн , а собівартість викупу склала 85000,0 грн. Комісійні торговцю цінними паперами склали 1450,0 грн.

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Передано акції власної емісії підприємству «Горизонт»	377	451	90000
2	Відображено перевищення продажної вартості акцій над вартістю викупу	451	421	5000
3	Отримано облигації акціонерним товариством	143	685	90000
4	Відображено залік забогованостей	685	377	90000
5	Отримано та оплачено посередницькі послуги торговця цінними паперами	977	631	1450
		631	311	

Придбання фінансових інвестицій в обмін на інші активи

Приклад. Підприємство придбаває вексель на вторинному ринку (тобто не є його первинним власником) в обмін на товари за справедливою вартістю 24000,0 грн. (в т.ч. ПДВ – 4000 грн.), балансова вартість яких складає 18000,0 грн. При цьому вексель є процентним та придбавається з дисконтом (за ціною, яка нижча за номінальну вартість) з метою його подальшої реалізації. Строк погашення – через 1,5 роки.

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Відвантажено товари	361	702	24000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702	641 / пдв	4000
3	Списано собівартість відвантажених товарів	902	281	18000
4	Отримано вексель підприємством	143	685	24000
5	Відображено залік заборгованостей	685	361	24000

Оскільки даний вексель відповідає критеріям визнання фінансової інвестиції, він має обліковуватися у інвестора за правилами фінансових інвестицій.



3. Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу

Фінансові інвестиції

В асоційовані підприємства

Інвестор має суттєвий вплив (належить блокувальний – понад 20% - пакет акцій(голосів)) на підприємство, яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора

В дочірні підприємства

Інвестор-мати контролює (має пакет понад 50% акцій) підприємство – доньку, тобто здійснює вирішальний вплив на діяльність підприємства, щоб одержати вигоди від його діяльності

У спільну діяльність

Інвестор здійснює господарську діяльність (зі створенням юридичної особи), яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними

1. Оцінка інвестицій за справедливою вартістю

Справедливою вартістю цінних паперів є поточна ринкова вартість на фондовому ринку, при її відсутності – експертна оцінка.

Згідно з п. 8 П(С)БО 12 сума збільшення / зменшення балансової вартості фінансових інвестицій в залежності від їх справедливої вартості відображається в складі:

- інших доходів на субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності»;
- інших витрат на субрахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» [3].

На дату реалізації таких фінансових активів, їх собівартість та будь-які витрати, пов'язані з реалізацією, списуються в Дт субрахунку 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій». Виручка від реалізації відображається за Кт субрахунку 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій».

Приклад. Підприємство придбало частку у статутному капіталі товариства з обмеженою відповідальністю за грошові кошти. Мета купівлі – утримання протягом періоду, що перевищує 12 місяців, для отримання доходу. Сума витрат на купівлю КП склала 50000 грн.

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Перераховано грошові кошти на купівлю частки	377	31 1	50000
2	Оформлено договір купівлі–продажу частки у статутному капіталі ТОВ (перехід права власності)	143	37 7	50000



2. Оцінка інвестицій на дату балансу за методом участі в капіталі

Якщо підприємство обліковує фінансові інвестиції за методом участі в капіталі, то відображає їх надходження на підприємство на субрахунок 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

На кожну дату балансу балансову вартість фінансових інвестицій збільшують (зменшують) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, зі включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі.



Приклад. Підприємство придбаває корпоративні права – КП (частку у статутному капіталі товариства з обмеженою відповідальністю (ТОВ) у розмірі 40 %) в обмін на товари справедливою вартістю 60000 грн. (балансова вартість яких дорівнює 54000 грн.).

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Відвантажено товари	361	702	72000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	12000
3	Списано собівартість відвантажених товарів	902	281	54000
4	Отримано КП	141	685	60000
5	Відображено податковий кредит з ПДВ*	641	685	12000
6	Здійснено залік заборгованостей	685	361	72000
7	Сформовано фінансовий результат	702	791	60000
		791	902	54000

Метод участі в капіталі передбачає зміну балансової вартості фінансових інвестицій, а також величини власного капіталу інвестора в залежності від змін, що торкнулися статей власного капіталу підконтрольного підприємства.

Приклад. В звітному періоді дочірнім підприємством (доля інвестора в статутному капіталі складає 70%) отриманий прибуток у розмірі 40000 грн., а також здійснена дооцінка необоротних активів так, що на дату балансу зафіксовано збільшення величини власного капіталу у розмірі 42000 грн.

№ з/п	Дт	Кт	Сума, грн
1	141	723	$40000 \times 0,7 = 28000$
2	141	425	$2000 \times 0,7 = 1400$



Приклад. Асоційованим підприємством (доля інвестора в статутному капіталі складає 30%) отримано збиток у розмірі 10000 грн., а також було здійснено збільшення статутного капіталу на 100000 грн. Результатом збільшення статутного капіталу стало формування додатково вкладеного капіталу (підприємство існує в формі ТОВ, отже отримані понад внесків в статутний капітал суми формують не емісійний дохід, а інший вкладений капітал – субрахунок 422) в сумі 18000 грн. При цьому сам інвестор є акціонерним товариством. Інвестор має відобразити втрати від участі в капіталі та збільшення власного додатково вкладеного капіталу.

№ з/п	Дт	Кт	Сума, грн
1	961	141	$10000 \times 0,3 = 3000$
2	141	422	$18000 \times 0,3 = 5400$



3. Оцінка за амортизованою вартістю

Амортизована собівартість фінансової інвестиції – собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання в результаті зменшення корисності, яка збільшена/ зменшена на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).



Дисконт – сума перевищення вартості погашення боргових цінних паперів над їх собівартістю.

Премія – сума перевищення собівартості боргових цінних паперів над вартістю їх погашення.

Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до їх погашення за **методом ефективної ставки відсотка**, відповідно до складеного графіка амортизації премії або дисконту.

Метод ефективної ставки відсотка – метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

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 (п. 3 П(С)БО 12) [3].

Для визначення величини ефективної ставки відсотка використовують формули:

1) у випадку придбання фінансової інвестиції з дисконтом:

$$ECB = \frac{ЦП_{HB} \times r + D \div K_n}{(ЦП_{CB} + ЦП_{HB}) \div 2}$$

де $ЦП_{HB}$ – номінальна вартість боргового цінного паперу;
 r – ставка відсотку за період;
 D – дисконт боргового цінного паперу;
 K_n – кількість періодів обігу боргового цінного паперу;
 $ЦП_{CB}$ – собівартість боргового цінного паперу;

2) у випадку придбання фінансової інвестиції з премією:

$$ECB = \frac{ЦП_{HB} \times r - P_r \div K}{(ЦП_{CB} + ЦП_{HB}) \div 2}$$

де P_r – премія боргового цінного паперу.

Згідно з п. 10 П(С)БО 12 сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає отриманню, та відображається у складі інших фінансових доходів (рахунок **73 «Інші фінансові доходи»**) або інших фінансових витрат (рахунок **95 «Фінансові витрати»**) з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно [3].

Тобто дата нарахування амортизації дисконту або премії пов'язується з датою фактичної виплати відсотків.

Проте підприємство може користуватися правом амортизувати суми премії або дисконту протягом всього періоду утримання боргових цінних паперів, що передбачено міжнародним стандартом **39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»**, оскільки національні стандарти мають не суперечити міжнародним згідно з Законом №996.

Приклад. 10 лютого 20X1 р. підприємство придбало пакет процентних облігацій іншого підприємства за номінальною вартістю 96000 грн. за ціною 87000 грн. Комісійні торговцю цінними паперами склали 670 грн. Відсотки виплачуються у кінці кожні півроку з розрахунку 10% від номінальної вартості. строк погашення – 5 липня 20X2 р. Тобто відсотки будуть виплачені тричі.

Собівартість облігацій при придбанні:

$$87000 + 670 = 87670 \text{ грн.}$$

Дисконт при придбанні:

$$96000 - 87670 = 8330 \text{ грн.}$$

Ефективна ставка відсотка:

$$(96000 \times 0,1 + 8330 / 3) : ((87670 + 96000) / 2) = \\ = 13,48\%.$$



Порядок визначення суми амортизації дисконту

Дата	Номинальна сума відсотку, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн	Сума амортизації дисконту, грн	Амортизована собівартість інвестиції, грн
10.02. 20X1				87670
30.06. 20X1	$96000 \times 0,1 =$ $= 9600$	$87670 \times$ $\times 0,1348 =$ $= 11817,92$	$11817,92 -$ $- 9600 =$ $= 2217,92$	$87670 +$ $+ 2217,92 =$ $= 89887,92$
31.12. 20X1	9600	$89887,92 \times$ $\times 0,1348 =$ $= 12116,89$	$12116,89 -$ $- 9600 =$ $= 2516,89$	$89887,92 +$ $+ 2516,89 =$ $= 92404,81$
30.06. 20X2	9600	$92404,81 \times$ $\times 0,1348 =$ $= 12456,17$	$12456,17 -$ $- 9600 =$ $= 2856,17$	$92404,81 +$ $+ 2856,17 =$ $= 95260,98^*$

**Амортизована собівартість інвестицій має бути рівною номінальній вартості облігацій. Проте у зв'язку з неточним розрахунком ефективної ставки відсотка за запропонованою П(С)БО 12 формулою показники мають розбіжності, які також підлягають списанню на доходи у загальному порядку.*

Бухгалтерський облік операцій з облігаціями у інвестора

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Отримано облігації	143	311	87000
2	Отримано посередницькі послуги від торговця ЦП	143	631	670
30 червня 20X1 р.				
3	Отримано відсотки	311	732	9600
4	Здійснено переоцінку балансової вартості облігацій	143	733	2217,92
30 вересня 20X1 р.				
5	Фінансові інвестиції відображено як поточні	352	143	89887,92
30 грудня 20X1				
6	Отримано відсотки	311	732	9600
7	Здійснено переоцінку балансової вартості ЦП	352	733	2516,89
30 червня 20X2 р.				
8	Отримано відсотки	311	732	9600
9	Здійснено переоцінку балансової вартості облігацій	352	733	3595,19*
5 липня 20X2				
10	Облігації передані до погашення	377	352	96000
11	Отримано грошові кошти на поточний рахунок	31	377	96000

** Ліквідується похибка в розрахунках сум амортизації дисконту: $96000 - 92404,81 = 3595,19$ грн.*

Тема 10

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ



Питання:

1. Показники власного капіталу підприємства.
2. Формування статутного капіталу, облік внесків від учасників.
3. Облік збільшення / зменшення статутного капіталу.

Рекомендована література:

1. Миколенко, О. П. (2016). *Бухгалтерський облік* [online]. Харків: Вид-во НУА, 2016, ч. 2, 300 с. Available at: <http://dspace.nua.kharkov.ua/jspui/handle/123456789/1757> [Accessed 25 Nov. 2023].
2. Rada.gov.ua, (2023). *Господарський кодекс України* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> [Accessed 20 Nov. 2023]
3. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [Accessed 22 Nov. 2023].
4. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> [Accessed 20 Nov. 2023]
5. Rada.gov.ua, (2023). *Податковий кодекс України* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [Accessed 21 Nov. 2023] .
6. Rada.gov.ua, (2023). *Про господарські товариства* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1576-12> [Accessed 22 Nov. 2023].
7. Rada.gov.ua, (2023). *Цивільний кодекс України* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> [Accessed 22 Nov. 2023].



1. Показники власного капіталу підприємства

Власний капітал (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [3].

Власний капітал – власні джерела підприємства, які без визначення строку повернення внесені засновниками або залишені ними (засновниками) на підприємстві з уже оподаткованого прибутку [1].

Загальний перелік елементів власного капіталу визначений НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3].

Власний капітал складається із:

- статутного (зареєстрованого) капіталу;
- пайового (зареєстрованого) капіталу;
- капіталу в дооцінках;
- додаткового капіталу;
- неоплаченого капіталу;
- резервного капіталу;
- нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) минулих років;
- вилученого капіталу.



Власний капітал

Формують або збільшують

Зареєстрований (пайовий) капітал

Капітал у дооцінках

Додатковий капітал

Резервний капітал

Нерозподілений прибуток

Зменшують (коригують)

Неоплачений капітал

Вилучений капітал

Прибуток, використаний в звітному періоді

Непокриті збитки

Рахунки обліку власного капіталу

40	Зареєстрований (пайовий) капітал	401 “Статутний капітал” 402 “Пайовий капітал” 403 “Інший зареєстрований капітал” 404 “Внески до незареєстрованого статутного капіталу”
41	Капітал у дооцінках	411 “Дооцінка (уцінка) основних засобів” 412 “Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів” 413 “Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів” 414 “Інший капітал у дооцінках”
42	Додатковий капітал	421 “Емісійний дохід” 422 “Інший вкладений капітал” 423 “Накопичені курсові різниці” 424 “Безоплатно одержані необоротні активи” 425 “Інший додатковий капітал”

43	Резервний капітал	за видами капіталу та напрямками використання
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441 “Прибуток нерозподілений” 442 “Непокриті збитки” 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”
45	Вилучений капітал	451 “Вилучені акції” 452 “Вилучені вклади й паї” 453 “Інший вилучений капітал”
46	Неоплачений капітал	—





2. Формування статутного капіталу, облік внесків від учасників

Статутний капітал складається із внесків усіх учасників, а його розмір дорівнює сумі вартості таких внесків.

Для окремих господарських товариств, наприклад для АТ, законодавство передбачає мінімальний розмір статутного капіталу.

Відомості про розмір статутного капіталу мають бути відображені у статуті або рішенні про створення товариства.

Загальний перелік можливих внесків до статутного капіталу господарських товариств можна знайти в ЦКУ (ст. 115) [7], ГКУ (ст. 86) [2], в ЗУ «Про господарські товариства» (ст. 13) [6].



Можливі внески до статутного капіталу

№ з/п	Вид внеску	Примітка
1	Грошові кошти	внесок може здійснюватися як у національній валюті, так і в іноземній, як у готівковій формі, так і в безготівковій.
2	Цінні папери	акції, облигації, ощадні та інвестиційні сертифікати тощо.
3	Рухоме майно	може бути як індивідуально визначене майно – транспортні засоби, обладнання, комп'ютерна техніка, так і майно, визначене родовими ознаками, сировина, матеріали, різні товари, що вимірюються в кілограмах, тоннах тощо.
4	Нерухоме майно	будівлі, споруди, будинки, квартири, земельні ділянки, інші об'єкти, переміщення яких неможливе без їх знецінення та зміни їх призначення.
5	Майнові права	право користування майном, у тому числі земельними ділянками; майнові права на об'єкти інтелектуальної власності (літературні та художні твори, комп'ютерні програми, бази даних, винаходи, корисні моделі, торгові марки тощо); частка у статутному капіталі тощо.

Оцінка внеску до статутного капіталу потрібна у разі, якщо статутний капітал повністю або частково формується майном або майновими правами. Існують два варіанти грошової оцінки внеску учасника (ч. 2 ст. 115 ЦКУ) [7]:

- за згодою учасників товариства;
- у порядку незалежної експертної оцінки. Незалежною оцінкою майна вважається оцінка майна, здійснена суб'єктом оціночної діяльності згідно ст. 3 ЗУ «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність» № 2658.



Незалежна експертна оцінка є обов'язковою лише у випадках, передбачених законом. Висновки про вартість майна у разі незалежної експертної оцінки фіксують у звіті про оцінку майна (акті оцінки). На практиці в установчих документах прописують, як відбувається оцінка внесків – за згодою засновників чи незалежним експертом.

Внески до статутного капіталу мають бути внесені протягом року з моменту державної реєстрації товариства. Якщо внески в цей строк повністю внесено не буде, загальні збори учасників повинні прийняти одне з таких рішень (ч. 2 ст. 52 Закону про госптовариства) [6]:

- про виключення зі складу товариства тих учасників, які не внесли (не повністю внесли) свої внески, та про визначення порядку перерозподілу часток у статутному капіталі;
- про зменшення статутного капіталу та про визначення порядку перерозподілу часток у статутному капіталі;
- про ліквідацію товариства.

Формування статутного капіталу супроводжується кореспонденцією рахунків:

Дт 46 «Неоплачений капітал» – Кт 401 «Статутний капітал».

Сальдо на субрахунку 401 повинне відповідати розміру статутного капіталу, зафіксованому у статуті товариства.

Аналітичний облік статутного капіталу підприємство має вести за видами капіталу за кожним засновником (учасником), а неоплаченого капіталу – за кожним засновником (учасником).

Приклад. Зареєстрований розмір статутного капіталу ТОВ «Харків» становить 2000000 грн. ТОВ «Ефект» – один із засновників ТОВ «Харків» – внесло до статутного капіталу останнього свою частку грошовими коштами в розмірі 250000 грн. (перерахувало з поточного рахунка на поточний рахунок ТОВ «Харків»).

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
Облік у емітента				
1	Сформовано (зареєстровано) статутний капітал на суму внесків	46	401	2000000
2	Унесено ТОВ «Ефект» грошові кошти до статутного капіталу ТОВ «Харків»	311	46/Ефект	250000

При отриманні як внеску до статутного капіталу майна емітент повинен оприбутковувати його на баланс. Тобто залежно від виду майна його вартість слід відобразити за дебетом:

 субрахунку 152 (з подальшим списанням на відповідний субрахунок рахунка 10) – для основних засобів;

 субрахунку 153 (з подальшим списанням на відповідний субрахунок рахунка 11) – для інших необоротних матеріальних активів;

 відповідних субрахунків рахунка 20 – для запасів;
 рахунку 22 – для малоцінних і швидкозношуваних предметів;

 рахунку 28 – для товарів.

При цьому, якщо підприємство встигло зареєструватися **платником податку на додану вартість (ПДВ)** до того, як отримало майновий внесок, то воно відображає податковий кредит з ПДВ за операцією **внесення майна до статутного капіталу**. Ця сума зменшуватиме розмір неоплаченого капіталу.

У бухгалтерському обліку емітента отримані запаси як внесок до статутного капіталу зараховуються на баланс за первісною вартістю.

При цьому згідно з п. 11 П(С)БО 9 первісною вартістю запасів, унесених до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх **справедлива вартість** з урахуванням витрат, передбачених п. 9 цього П(С)БО.

Як справедлива вартість ТМЦ може бути прийнята вартість, зафіксована в установчих документах.

Первісною вартістю основних засобів буде погоджена засновниками (учасниками) товариства справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7.



Приклад. Згідно з установчими документами розмір статутного капіталу ТОВ «Прапор» складає 500000 грн. Засновниками цього ТОВ є дві юридичні особи – ТОВ «Альфа» (частка у статутному капіталі – 80 %) і ТОВ «Планета» (частка у статутному капіталі – 20 %). ТОВ «Альфа» здійснює внесок виробничим обладнанням. Погоджена вартість обладнання – 300000 грн. (у т.ч. ПДВ – 5000 грн.). ТОВ «Планета» здійснює свій внесок безготівковими коштами в сумі 50000 тис. грн.

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
Облік в емітента				
1	Сформовано (zareєстровано) статутний капітал на суму внесків учасників	46	401	500000
2	Надійшли кошти від ТОВ «Планета»	311	46/«Планета»	50000
3	Отримано обладнання як внесок до статутного капіталу від інвестора «Альфа»	152	46/«Альфа»	250000
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 / ПДВ	46/«Альфа»	50000
5	Уведено в експлуатацію обладнання	104	152	250000



3. Збільшення / зменшення статутного капіталу

Способи збільшення статутного капіталу:

- 1) здійснення додаткових внесків учасниками або прийняття нових учасників у господарське товариство;
- 2) реінвестиція дивідендів. Якщо за результатами господарської діяльності за звітний період у товариства є прибуток, то загальні збори учасників можуть прийняти рішення про спрямування дивідендів на збільшення статутного капіталу. При цьому самі учасники не отримують дивідендів, замість цього відбувається збільшення суми їх внеску у статутному капіталі товариства.



Збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових внесків

Порядок збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових внесків до статутного капіталу господарського товариства встановлюється законом або статутом. На сьогодні законом прописано порядок збільшення статутного капіталу тільки для АТ. Щодо ТОВ, то збільшення статутного капіталу допускається після внесення всіма його учасниками внесків у повному обсязі. Загальні збори повинні прийняти рішення про збільшення статутного капіталу більшістю голосів (за нього повинні проголосувати учасники, які володіють у сукупності більше 50 % загальної кількості голосів). При цьому кворум зборів повинен становити більше 60% голосів. Процедура збільшення статутного капіталу прописують у статуті.

1. Прийняття рішення про збільшення статутного капіталу і внесення змін до установчих документів.
2. Реєстрація змін в єдиному державному реєстрі.
3. Фактичне здійснення внеску. Додаткові внески вносять після державної реєстрації відповідних змін.

Приклад. Засновниками ТОВ «Вільха» є дві юридичні особи: ТОВ «Ожина» (частка у статутному капіталі – 70 %) і ТОВ «Пан» (частка – 30%). Після формування статутного капіталу ТОВ «Вільха» було прийнято рішення про його збільшення за рахунок додаткових внесків у сумі 100000 грн. пропорційно їх частці у статутному капіталі ТОВ «Вільха»:

ТОВ «Ожина» грошовими коштами в сумі 70000 грн.;

ТОВ «Пан» товарами за погодженою засновниками вартістю 30000 грн. (у т. ч. ПДВ – 5000 грн.).

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Зареєстровано зміни до статуту у зв'язку зі збільшенням статутного капіталу	46/Ожина	401	70000
		46/Пан		30000
2	Внесено ТОВ «Ожина» як додатковий внесок	311	46/Ожина	70000
3	Оприбутковано товари, отримані в погашення за додатковим внеском	281	46/Пан	25000
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	46/Пан	5000

Збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестиції дивідендів

Спочатку відображається нарахування інвестору дивідендів. Для цього збільшують заборгованість перед учасниками і одночасно відображають використання нерозподіленого прибутку:

Дт 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»

Кт 671 «Розрахунками за нарахованими дивідендами»

Після реєстрації змін у статутному капіталі підприємства за рахунок реінвестиції дивідендів показують заборгованість учасників за внесками до статутного капіталу:

Дт 46 – Кт 401.

Одночасно відображають погашення такої заборгованості:

Дт 671 – Кт 46.



Згідно з п.п. 57.11.2 ПКУ емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм засновникам, нараховує та сплачує за ставкою 18 % дивідендний авансовий внесок з **податку на прибуток** [5]. При цьому самі дивіденди не зменшуються на суму внеску.

Водночас згідно з п.п. 57.11.3 ПКУ авансовий внесок з податку на прибуток з суми дивідендів **не потрібно сплачувати** в разі їх виплати:

- фізичним особам;
- на користь власників корпоративних прав материнської компанії, якщо вони сплачуються в межах сум доходів такої компанії, отриманих у вигляді дивідендів від інших осіб;
- платником податку на прибуток, прибуток якого звільнено від оподаткування відповідно до положень ПКУ [5].

Дивіденди – це різновид доходу, який є об'єктом податку з доходів фізичних осіб (ПДФО) на підставі п. п. 164.2.8 ПКУ [5]. Податковим агентом виступає підприємство–емітент. Ставка податку залежить від того, чи є емітент платником податку на прибуток:

- ❖ 5 % – якщо емітент є платником податку на прибуток;
- ❖ 20 % – якщо емітент не є платником податку на прибуток (у т. ч., якщо він – єдиноподатник).

Сплата ПДФО не здійснюється при одночасному виконанні умов (п.п. 165.1.18 ПКУ):

- нарахування дивідендів у вигляді емітованих корпоративних прав жодним чином не змінює пропорцій (часток) усіх засновників у статутному капіталі емітента;
- у результаті нарахування дивідендів збільшується статутний капітал емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів.

Проте утримати військовий збір доведеться з будь-яких видів виплачуваних фізособі дивідендів, у тому числі з реінвестованих. Ставка військового збору становить 1,5% [5].

Приклад. Загальними зборами засновників ТОВ «Корона» до повного розрахунку з бюджетом з податку на прибуток за минулий звітний рік прийнято рішення про нарахування за підсумками такого року дивідендів у сумі 60000 грн. і спрямування частини цих дивідендів на збільшення статутного капіталу товариства.

Засновниками ТОВ «Корона» є:

- 1) юрособа-резидент з часткою у статутному капіталі 70%;*
- 2) юрособа-резидент з часткою в 10%;*
- 3) фізособа з часткою у статутному капіталі 20%.*

Засновники 1, 3 згодні спрямувати належні їм дивіденди на збільшення статутного капіталу товариства. Засновник 2 не заперечує проти збільшення статутного капіталу ТОВ, але не погоджується з реінвестицією власних дивідендів, унаслідок чого їх виплачують йому грошовими коштами.

У результаті збільшення статутного капіталу відбувається перерозподіл часток учасників у ньому [1].

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Відображено заборгованість перед учасниками з виплати дивідендів:			
	засновник 1 (60000×70%)	443	671	42000
	засновник 2 (60000×10%)			6000
	засновник 3 (60000×20%)			12000
2	Утримано ПДФО із суми дивідендів, належних засновнику 3 (12000 × 5 %)	671	641 / пдфо	600
3	Утримано військовий збір із суми дивідендів, належних засновнику 3	671	642 / ВЗ	180
5	Зареєстровано зміни до статуту товариства у зв'язку зі збільшенням статутного капіталу (42000 + (12000 - 600 - 180))	46	401	53220
6	Сплачено авансовий внесок з податку на прибуток при виплаті дивідендів юридичним особам ((60000 - 12000)×18%)	641 / ПП	311	8640
7	Спрямовано дивіденди засновника 1 на збільшення статутного капіталу	671	46 / засн.1	42000
10	Спрямовано дивіденди засновника 3 на збільшення статутного капіталу	671	46 / засн.3	11220
11	Перераховано ПДФО до бюджету	641 / пдфо	311	600
12	Перераховано військовий збір до бюджету	642 / ВЗ	311	180
13	Виплачено дивіденди засновнику 2	671	311	6000
14	Наприкінці року використаний прибуток списано за рахунок нерозподіленого прибутку	441	443	60000

Випадки обов'язкового зменшення статутного капіталу ТОВ, які можна знайти в ЦКУ та Законі про господарські товариства:

1. Протягом першого року діяльності товариства з дня його державної реєстрації учасник не вносить повністю свій внесок до статутного капіталу.

2. Після закінчення другого і кожного подальшого фінансового року вартість чистих активів товариства виявляється менше його статутного капіталу. Проте уникнути зменшення статутного капіталу можна шляхом внесення учасниками додаткових внесків.

3. Товариство протягом року не реалізувало викуплену ним же частку учасника.

4. Учасник виходить з товариства.

5. правонаступники (спадкоємці) відмовляються від вступу до товариства або, навпаки, товариство відмовляє таким особам у прийнятті їх до складу своїх учасників.

6. Учасника виключають з товариства.

7. На частку учасника звернено стягнення. При цьому жорсткої та однозначної вказівки на необхідність зменшення статутного капіталу в цій ситуації законодавство не містить, застерігаючи тільки, що звернення стягнення на частку учасника в ТОВ припиняє його участь у товаристві [6].

Порядок зменшення статутного капіталу



1. Перевірка, чи є можливість для зменшення статутного капіталу.

2. Розгляд питання про зменшення статутного капіталу на загальних зборах учасників.

3. Повідомлення кредиторів

4. Внесення плати за оприлюднення повідомлення про зменшення статутного капіталу та реєстрацію змін в єдиному державному реєстрі.

5. Реєстрація змін в єдиному державному реєстрі.

Зменшення статутного капіталу на суму недовнесених вкладів

У випадку невнесення частки протягом 1 року, загальні збори засновників можуть прийняти рішення про зменшення статутного капіталу на суму недовнесених вкладів. У бухгалтерському обліку зменшення статутного капіталу показують одночасно зі зменшенням заборгованості учасника за невнесеним вкладом:

Дт 401 – Кт 46.

Відповідно, в обліку інвестора зменшується заборгованість перед товариством щодо його внеску до статутного капіталу:

Дт 685 – Кт 746.

Якщо один або декілька засновників здійснили свої внески частково, і загальні збори приймають рішення про зменшення статутного капіталу на суму недовнесених вкладів.

Зменшення статутного капіталу у зв'язку зі зниженням вартості чистих активів

Чисті активи – це активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань (згідно з П(С)БО 19) [4].

Фактично це сума власного капіталу підприємства.

Зменшуючи статутний капітал, потрібно зменшити непокритий збиток товариства:

Дт 401 «Статутний капітал» – Кт 442 «Непокриті збитки».



Приклад. З метою виконання вимоги про співвідношення статутного капіталу та чистих активів вирішено за рахунок статутного капіталу списати суму непокритих збитків ТОВ «Орхідея» у розмірі 70000 грн. При цьому частка учасника А становить 30 % статутного капіталу, а учасника Б – 70 % [1].

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Зменшено статутний капітал з метою покриття збитків	401 / А	442	21 000
		401 / Б		49 000





Тема 11 ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Питання:

1. Зобов'язання та забезпечення підприємства: поняття, визнання, класифікація.
2. Розрахунки за кредитами та іншими позиками.
3. Вексельні розрахунки.
4. Розрахунки за податками та платежами.

Рекомендована література:

1. Миколенко, О. П. (2016). *Бухгалтерський облік*. Харків: Вид-во НУА, ч. 2. Available at: <http://dspace.nua.kharkov.ua/jspui/handle/123456789/1757> [Accessed 25 Nov. 2023].
2. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>; Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> [Accessed 20 Nov. 2023].
4. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00> [Accessed 20 Nov. 2023].
5. Rada.gov.ua, (2023). *Цивільний кодекс України* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> [Accessed 20 Nov. 2023].
6. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06> [Accessed 20 Nov. 2023].



1. Зобов'язання та забезпечення підприємства: поняття, визнання, класифікація

Зобов'язанням є правовідношення, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо) або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язків (ст. 509 Цивільного кодексу України).

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 (Закон №996).

Порядок обліку заборгованості регулює П(С)БО 11 «Зобов'язання».

Це положення застосовують підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форм власності (крім бюджетних установ) з урахуванням особливостей оцінки та розкриття інформації щодо зобов'язань, установлених іншими положеннями (стандартами).

З
О
Б
О
В'
Я
З
А
Н
Н
Я

Довгострокові

- Відстрочені податкові зобов'язання
- Довгострокові кредити банків
- Інші довгострокові зобов'язання
- Довгострокові забезпечення
- Цільове фінансування

Поточні

- Короткострокові кредити банків
- Поточна кредиторська заборгованість за:
 - довгостроковими зобов'язаннями
 - товари, роботи, послуги
 - розрахунками з бюджетом
 - розрахунками зі страхування
 - розрахунками з оплати праці
- Поточні забезпечення
- Доходи майбутніх періодів
- Інші поточні зобов'язання

Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття

Зобов'язання визнається, якщо:

- його оцінка може бути достовірно визначена;
- та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

З метою ведення бухгалтерського обліку відповідно до П(С)БО 11 зобов'язання класифікують на:

- довгострокові,
- поточні,
- непередбачені зобов'язання,
- доходи майбутніх періодів.



Відповідно до П(С)БО 11 для того, щоб зобов'язання було визнано **ПОТОЧНИМ**, воно повинно відповідати таким критеріям:

- бути погашене протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу,
- або протягом операційного циклу підприємства, якщо він перевищує 12 місяців [4].

Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення. Для обліку поточних зобов'язань передбачено рахунки 6 класу «Поточні зобов'язання».

Всі інші зобов'язання вважають довгостроковими

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображають в балансі за їх теперішньою вартістю.

Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання. Для обліку довгострокових зобов'язань передбачено рахунки 5 класу «Довгострокові зобов'язання».

Непередбачені зобов'язання відображають на позабалансовому рахунку 042 «Непередбачені зобов'язання». На субрахунку 042 ведеться накопичення інформації про наявність непередбаченого зобов'язання, яке може вимагати витрачання ресурсів (але повної впевненості щодо цього зобов'язання немає) в сумі очікуваних збитків.

Доходи майбутніх періодів – отримані в поточному або попередніх звітних періодах доходи, що належать до подальших звітних періодів.

Для узагальнення інформації про доходи майбутніх звітних періодів призначено рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів». За Кт рахунка 69 відображають суму отриманих доходів майбутніх періодів, а за Дт – їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду.

Аналітичний облік доходів майбутніх періодів здійснюють за їх видами, датами виникнення та визнання доходами звітного періоду.

Забезпечення (згідно з п.4 П(С)БО 11 «Зобов'язання») – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу [4].

Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій:

- зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди;
- зобов'язання, оцінка якого може бути розрахунково визначена.

Забезпечення використовують для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено (п. 17 П(С)БО 11) [4].

Залишок забезпечення переглядають на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується.
У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума забезпечення підлягає сторнуванню.

Відповідно до Інструкції №291 на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» ведеться узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів і включення їх до витрат поточного періоду (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів).
За Кт рахунку відображається нарахування забезпечень, за Дт – їх використання.



2. Розрахунки за кредитами та іншими позиками

Субрахунки рахунку 50 «Довгострокові позики»

Субрахунок	Характеристика
501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»	Відображають суми довгострокової заборгованості перед банками за наданими кредитами (в національній та іноземній валютах)
502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті»	
503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті»	Обліковують суми заборгованості перед банками за кредити, строки погашення яких відстрочені (в національній та іноземній валютах). При цьому в разі прийняття банком рішення про надання відстрочення роблять проводку: Дт 501 (502) – Кт 503 (504)
504 «Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті»	
505 «Інші довгострокові позики в національній валюті»	Відображають суми довгострокової заборгованості за зобов'язанням із залучення інших позикових коштів (крім кредитів банків) відповідно в національній та іноземній валютах
506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті»	

Рахунок 50 «Довгострокові позики»

Дебет:

погашення заборгованості за довгостроковими кредитами (позиками) та її переведення в поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями.

Кредит:

суми отриманих довгострокових позикових коштів, а також переведення короткострокових (відстрочених) кредитів і позик у довгострокові.

Довгострокові зобов'язання за договором позики також можуть відображатися на рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання».

За Кт цього рахунка показують збільшення зобов'язань, за Дт – їх погашення, переведення в короткострокові, списання тощо.



Умовами договору може бути передбачене поетапне повернення позикових коштів, унаслідок чого частина основної суми довгострокового кредиту (позики) погашатиметься протягом 12 місяців з дати балансу.

Таку частину заборгованості необхідно перевести з довгострокових зобов'язань у поточні. Її обліковують на рахунку 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями».

Кт 61 – частина довгострокових зобов'язань, що підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу.

Дт 61 – погашення поточної заборгованості, її списання тощо.

Рахунок 61 має два субрахунки:
611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»;
612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті».



Облік короткострокових кредитів банків ведуть на рахунку 60 «Короткострокові позики».

При цьому використовують 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».

За Кт рахунка 60 відображають отримання кредиту, за Дт – його погашення, а також переведення у довгострокові зобов'язання в разі відстрочення короткострокового кредиту проводкою:

Дт 601 (602) – Кт 603 (604);

Дт 603 (604) – Кт 501 (502).

Аналітичний облік заборгованості за кредитами (позиками) ведуть за кредиторами в розрізі кожної позики (кредиту) окремо і за строками їх погашення.

Основна сума кредиту (позики) не є доходом підприємства при його отриманні та витратами при його погашенні згідно з п. 6 П(С)БО 15 і п.п. 9.3 П(С)БО 16 [2].

Відсотки за користування позиковими коштами відносять до складу **фінансових витрат** (п. 27 П(С)БО 16) [2]. Вони потрапляють до витрат періоду, крім тих, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів на підставі П(С)БО 31 [6].

Нарахування відсотків за користування банківським кредитом відображають за Дт субрахунку **951 «Відсотки за кредит»**. Відсотки за користування іншими позиковими коштами (крім кредитів банків) обліковують на субрахунку **952 «Інші фінансові витрати»**.

Одночасно з відображенням фінансових витрат збільшують заборгованість за нарахованими відсотками за Кт субрахунку **684**.

Після цього суму відсотків, визнаних фінансовими витратами звітного періоду, списують проводкою **Дт 792 – Кт 951 (952)**, а суму відсотків, що підлягають капіталізації, – проводкою **Дт 15, 23 – Кт 951 (952)**.

Приклад. Підприємство 16.12.20XX р. отримало в банку кредит на закупівлю товару в розмірі 60000 грн. на 2 місяці під 22 % річних. Згідно з кредитним договором відсотки за користування кредитом нараховуються щомісячно (виходячи з кількості календарних днів у місяці) і сплачуються не пізніше 3-го числа місяця, що настає за місяцем їх нарахування, а за останній місяць – одночасно з кінцевим строком погашення кредиту. Кредит погашено 16.02 наступного року [1].

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Отримано на поточний рахунок підприємства короткостроковий кредит банку	311	601	60000
2	Нараховано відсотки за користування кредитом за грудень 20XX року	951	684	578,63
3	Сплачено відсотки за користування кредитом за грудень 20XX року	684	311	578,63
4	Нараховано відсотки за січень наступного року	951	684	1118,03
6	Сплачено відсотки за січень	684	311	1118,03
7	Нараховано відсотки за лютий	951	684	540,98
8	Сплачено відсотки за лютий	684	311	540,98
9	Погашено короткостроковий кредит банку	601	311	60000

Облік інших позик, відмінних від банківського кредиту

Взаємовідносини сторін за договором позики регулює § 1 (ст.1046–1053) розділу 71 ЦКУ [5]. За договором позики одна сторона (позикодавець) передає у власність другій стороні (позичальникові) грошові кошти або інші речі, визначені родовими ознаками.

Договір позики може бути:

- **оплатним**
(процентним);
- **безоплатним**
(безпроцентним)



Облік у позикодавця.

Надання позики супроводжується передачею коштів позичальнику з одночасним нарахуванням **дебіторської заборгованості**:

- ✓ Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» – Кт 31 «Рахунки в банках» – якщо надається короткострокова позика;
- ✓ Дт 183 «Інша довгострокова дебіторська заборгованість» – Кт 31 «Рахунки в банках» – якщо надається довгострокова позика.

Відповідно повернення позики у позикодавця відображають зворотними проводками: Дт 311 – Кт 377 та Дт 311 – Кт 183.

Якщо за договором позики передбачено **сплату процентів** позикодавцю за користування коштами, такі проценти відображають в обліку як **доходи**.

Нарахування процентного доходу:
Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»
Кт 732 «Відсотки одержані».
Отримання відсотків:
Дт 311 – Кт 373.



Облік у позичальника.

Позичальник отримує у власність кошти позикодавця, одночасно збільшуються також зобов'язання позичальника (п. 5 П(С)БО 11). Відповідно жодний дохід при отриманні позики не відображають. Відображають нарахування кредиторської заборгованості:

- Дт 311 – Кт 685 «Розрахунки за іншими операціями» – для отриманих короткострокових (на строк менше 12 місяців) позик;
- Дт 311 – Кт 505 «Інші довгострокові позики в національній валюті» – для отриманих довгострокових (на строк більше 12 місяців) позик.

Відповідно, погашення позики відображається зворотними проводками:

Дт 685/607 – Кт 311

Дт 505 – Кт 311.

Жодних витрат у сумі поверненої позики позичальник не несе.

Коди довгострокові позики погашаються не одразу, а частинами, використовують рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями». Частина довгострокової позики, яка підлягає погашенню у поточному періоді, переводиться із довгострокових зобов'язань у поточні: Дт 505 – Кт 61.

Приклад. Підприємство в червні 20X0 р. отримало безвідсоткову поворотну фінансову допомогу строком на 18 місяців в сумі 100000 грн. За договором уся сума фінансової допомоги має бути повернена в кінці листопада 20X1 р.

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Отримано позику строком на 1,5 роки	311	505	100000
2	Переведено довгострокові зобов'язання до складу короткострокових	505	611	100000
3	Повернено борг позикодавцю	611	311	100000



Якщо позичальник отримав **процентну позику** і сплачує за її користування проценти, на суму таких процентів **визнають витрати**: Дт 952 «Інші фінансові витрати» – Кт 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками». Сплату процентів відображають: Дт 684 – Кт 311.

Приклад. Підприємство 11.08.20XX р. отримало процентну позику у сумі 100000 грн. під 28 % річних і повернуло її 11.11.20XX р. Сума нарахованих процентів – 7000 грн.

Дата	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
11.08	Отримано процентну позику	311	685	100000
11.11	Повернено позику позикодавцю	685	311	100000
11.11	Нараховано витрати у сумі пред'явлених до сплати процентів	952	684	7000
11.11	Сплачено проценти	684	311	7000



Прощення позики.

Сторони можуть припинити зобов'язання за договором прощенням боргу. І якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду (п. 5 П(С)БО 11) [4]. Прощену заборгованість списують у Кт субрахунку 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості».

У позикодавця прощена позика при списанні не відповідає ознакам сумнівності. Випадок прощення боргу означає, що позичальник міг його повернути. Тому прощену суму боргу позикодавець списує до інших витрат на субрахунок 977 «Інші витрати діяльності».

Якщо прощена заборгованість фізособам, що не пов'язані з позикодавцем і не перебувають з ним у трудових відносинах, суми такого прощеного боргу визнаються безнадійними.



3. Вексельні розрахунки

Вексель – цінний папір, який посвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця або його наказ третій особі сплатити після настання строку платежу визначену суму власнику векселя (векселедержателю)

У разі використання **простого векселя** учасників розрахунків двоє: особа, яка зобов'язалася виплатити певну суму грошей (боржник), і особа, на чю користь боржник зобов'язався сплатити гроші (векселедержатель).



Переказний вексель виписує та підписує кредитор (трасант). Такий вексель містить пропозицію боржнику векселедавця (трасату) сплатити в зазначений строк позначену у векселі суму третій особі – векселедержателю (ремітенту–кредитору трасанта).



Якщо передбачається, що вексель буде погашено протягом року, його відносять до **короткострокових**, якщо протягом періоду, що перевищує рік, – до **довгострокових**. Вексель зі строком платежу **за пред'явленням** пред'являють до погашення протягом року з дати складання (якщо цей строк не збільшено або не зменшено в самому векселі). Його потрібно облікувати як короткостроковий вексель (або поточну фінансову інвестицію).

Векселедавець відображає виданий вексель за кредитом на відповідних субрахунках рахунка **51 «Довгострокові векселі видані»** або рахунка **62 «Короткострокові векселі видані»**. Якщо сторони мають справу з відсотковим векселем, то витрати зі сплати відсотків показують кореспонденцією: **Дт 952 «Інші фінансові витрати» – Кт 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»**

Облік операцій з простим векселем

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
Облік у покупця товару (векселедавця)				
1	Отримано товар від постачальника	281	631	2000
2	Відображено суму податкового кредиту	641 / ПДВ	631	400
3	Видано простий відсотковий вексель	631	621	2400
4	Нараховано відсотки за векселем	952	684	250
5	Донараховано податковий кредит з ПДВ за товаром	641 / ПДВ	684	50
6	Погашено вексель (у тому числі відсотки)	621	311	2400
		684	311	300



4. Розрахунки за податками та платежами

Рахунок 64
«Розрахунки за
податками й
платежами».

використовують для відображення
інформації про розрахунки
підприємства за всіма видами
платежів до бюджету, включаючи
податки з працівників підприємства,
та за фінансовими санкціями, що
справляють в дохід бюджету.

64 показують
нарахоЗа Кт
рахунка вані
платежі до
бюджету,

за Дт – податки,
що підлягають
відшкодуванню
з бюджету, їх
сплату, списання
тощо.



Субрахунки рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами»

Найменування субрахунку	Призначення субрахунку
641 «Розрахунки за податками»	Ведуть облік податків, що нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства
642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»	Ведуть облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), що справляють відповідно до чинного законодавства
643 «Податкові зобов'язання»	Ведуть облік сум ПДВ, визначених виходячи із суми отриманих авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші ТМЦ, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню)
644 «Податковий кредит»	Ведуть облік суми ПДВ, на яку підприємство одержало право зменшити податкове зобов'язання

Аналітичний облік за субрахунками 641 і 642 ведуть за видами податків та зборів.

Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі в загальному випадку відносять до адміністративних витрат і відображають на однойменному рахунку 92 (п. 18 П(С)БО 16) [2].

В деяких випадках податки та збори включають до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг (Дт 23, 91).

Непрямі податки, що не відшкодовуються підприємству, у зв'язку з придбанням (створенням) необоротних активів і запасів згідно з п. 8 П(С)БО 7, п. 11 П(С)БО 8 і п. 9 П(С)БО 9 включають до первісної вартості таких активів.



Для обліку ПДВ
призначено
субрахунки:

- 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «ПДВ»);
- 643 «Податкові зобов'язання»;
- 644 «Податковий кредит».

У бухобліку суму податкових зобов'язань відображають за Кт субрахунку 641, а суму податкового кредиту – за Дт.

Кредитове сальдо на кінець звітного періоду свідчить про наявність зобов'язання перед бюджетом.

Погашення зобов'язань показують за дебетом субрахунку 641 /ПДВ.

Субрахунки 643 і 644 є допоміжними. Їх використовують у випадках, коли податковий кредит або податкові зобов'язання з ПДВ відображені в податковому обліку в поточному звітному періоді, а отримання товарів, робіт, послуг або їх відвантаження (виконання) відбувається в наступних звітних періодах. Крім того, субрахунок 644 застосовують, якщо підприємство не отримало зареєстровану в єдиному реєстрі податкових накладних податкову накладну. Суми, відображені на субрахунках 643 і 644, не беруть участі при визначенні ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету у звітному періоді.

Типові операції з обліку ПДВ

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
Облік ПДВ у постачальника			
1	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	701, 702, 703, 712	641 / ПДВ
У разі передоплати			
1	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ у складі отриманої передоплати	643	641 / ПДВ



Типові операції з обліку ПДВ

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
Облік ПДВ у покупця			
У разі передоплати			
1	Відображено податковий кредит з ПДВ у складі передоплати (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	641 / ПДВ	644
2	Відображено суму ПДВ, якщо податкову накладну не отримано	644 / 1	644
3	Отримано зареєстровану в ЄРПН податкову накладну, суму ПДВ відображено у складі податкового кредиту	641 / ПДВ	644 / 1
4	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644	631, 685
У разі наступної оплати			
1	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за відсутності зареєстрованої податкової накладної)	644 / 1	631, 685
2	Отримано зареєстровану в ЄРПН податкову накладну, суму ПДВ:	641 / ПДВ	644 / 1
3	Списано на витрати суму ПДВ після закінчення граничного строку для реєстрації податкової накладної в ЄРПН	949	644 / 1

Податок на прибуток, що розрахований у податковому обліку та підлягає сплаті до бюджету, відображають у загальному порядку за Кт субрахунку **641 «Розрахунки за податками»** (аналітичний рахунок «Податок на прибуток»). Відповідно сплату податку відображають за Дт субрахунку **641**.

Для обліку витрат з податку на прибуток призначено рахунок **98 «Податок на прибуток»**.

За Дт цього рахунка відображають нарахування податку на прибуток,

за Кт – його віднесення на фінансові результати з відображенням на рахунку **79**.

Також за Кт рахунка **98** відображають доходи від податку на прибуток. На рахунку **98** обліковують витрати (дохід) з податку на прибуток, визначені відповідно до П(С)БО **17 «Податок на прибуток»**.

Усі інші податки, крім розглянутих раніше, також відображають на субрахунку 641, до якого відкривають відповідні аналітичні рахунки (наприклад, 641 /Акцизний податок). Для обліку розрахунків за зборами та іншими обов'язковими платежами використовують субрахунок 642. Для кожного збору також відкривають свій аналітичний рахунок.



Тема 12

ОБЛІК ПРАЦІ, ЇЇ ОПЛАТИ ТА СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ ПЕРСОНАЛУ



Питання:

1. Облік особового складу та використання робочого часу.
2. Бухгалтерський облік розрахунків із працівниками.
3. Облік утримань із заробітної плати та соціального страхування працівників.
4. Порядок нарахування та обліку відпускних.
5. Порядок нарахування та обліку лікарняних.
6. Особливості трудових відносин під час воєнного стану.

Рекомендована література:

1. Миколенко, О. П. (2016). *Бухгалтерський облік* [online]. Харків: Вид-во НУА, ч. 2. Available at: <http://dspace.nua.kharkov.ua/jspui/handle/123456789/1757> [Accessed 25 Nov. 2023].
2. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03> [Accessed 20 Nov. 2023].
3. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04> [Accessed 20 Nov. 2023].
4. Rada.gov.ua, (2023). *Кодекс законів про працю України* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text> [Accessed 20 Nov. 2023].
5. Rada.gov.ua, (2023). *Податковий кодекс України* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [Accessed 20 Nov. 2023].

6. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF> [Accessed 20 Nov. 2023].
7. Rada.gov.ua, (2023). *Про відпустки* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80#Text> [Accessed 20 Nov. 2023].
8. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text> [Accessed 20 Nov. 2023].
9. Rada.gov.ua, (2023). *Про оплату праці* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text> [Accessed 20 Nov. 2023].
10. Rada.gov.ua, (2023). *Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-20#Text> [Accessed 20 Nov. 2023].



1. Облік особового складу та використання робочого часу

Облік особового складу працівників на підприємствах та в організаціях ведеться **відділом кадрів** (інспектором з кадрів чи іншою уповноваженою на це особою) та забезпечує систематичне отримання даних про:

- чисельність працівників по підприємству (організації) в цілому, а також у його структурних підрозділах (цехах, дільницях, відділах, управліннях тощо) та причини зміни цієї чисельності;
- склад працівників за статтю, віком, категоріями персоналу, професіями, посадами, спеціальностями, кваліфікацією, освітою, стажем роботи та іншими ознаками.

Обліку підлягають усі працівники незалежно від виконуваної роботи та обійманої посади щодо всіх підрозділів підприємства (організації).



Для обліку особового складу формують **особові справи працівників**. Формування особових справ здійснюють протягом усього періоду роботи конкретної особи на підприємстві. В особових справах документи групують у хронологічному порядку в міру їх поповнення.



Кожній особовій справі присвоюють **порядковий номер**. Особові справи можуть бути систематизовані в алфавітному порядку або за структурними підрозділами згідно зі штатним розписом. Їх зберігають нарівні із секретними документами та видають для службового користування тільки посадовим особам, коло яких визначає керівник підприємства, **під підпис** у спеціальному журналі або контрольній картці.

Розпорядчими документами щодо особового складу є **накази (розпорядження)** про прийняття, звільнення або переведення на іншу роботу, а також про надання відпусток, що є підставою для записів в особових картках, трудових книжках, табелях використання робочого часу та інших документах відповідно до законодавства.

Використовують **типові форми** та інші первинні документи, затверджені наказом Держкомстату від 05.12.2008 р. № 489 «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці».



Документи з використання робочого часу та розрахунків з працівниками

Назва і шифр форми	Мета застосування
Форма № П-1 Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу	для обліку прийнятих на роботу. Заповнюють у відділі кадрів на всіх працівників. Підписується керівником та оголошується працівнику під підпис. Складають у <u>2-х примірниках</u> , один з яких передають у бухгалтерію.
Форма № П-2 Особова картка працівника	для обліку особистих відомостей про кожного працівника. Заповнюють у відділі кадрів на робітників всіх категорій на підставі підписаного Наказу (розпорядження) про прийняття на роботу шляхом опитування робітника й відповідних документів. Складають в <u>1-му примірнику</u> .
Форма № П-3 Наказ (розпорядження) про надання відпустки	для оформлення щорічних та інших видів відпусток, які надаються робітникові згідно чинного законодавства, колективних договорів, контрактів та графіків відпусток.
Форма № П-4 Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)	при звільненні працівників. Оформлюється відділом кадрів у <u>2-х примірниках</u> , 1 з яких передається до бухгалтерії для здійснення розрахунку з працівником. При звільненні за власним бажанням на лицьовому боці Наказу оформлюють Заяву робітника.

Назва і шифр форми	Мета застосування
<p>Форма № П-5 Табель обліку використання робочого часу</p>	<p>для обліку використання робочого часу всіх категорій працівників для контролю за виконанням працівниками встановленого режиму робочого часу, для отримання даних про відпрацьований час. Складає в <u>1-му примірнику</u> уповноважена на це особа.</p>
<p>Форма № П-6 Розрахунково-платіжна відомість працівника</p>	<p>для розрахунку заробітної плати та інших виплат всім категоріям працівників. Складається в <u>1-му примірнику</u> в бухгалтерії на кожного працівника шляхом накопичення даних.</p>
<p>Форма № П-7 Розрахунково-платіжна відомість (зведена)</p>	<p>для розрахунку заробітної плати та інших виплат всім категоріям працівників. Складається в <u>1-му примірнику</u> в бухгалтерії зведенням даних в цілому по підприємству або окремого підрозділу за період оплати (раз на місяць, півмісяця тощо).</p>

Тшова форма № П-6

ЗАТВЕРДЖЕНО наказом Держкомстату
України від 5 грудня 2008 р. № 489

ТОВ «Альфа»

Код ЄДРПОУ

21571701

Найменування підприємства (установи, організації)

Дата за- повнен- ня	П. І. Б.	Стать	Табел- льний номер	Індивідуальний ідентифікацій- ний номер	Професія, посада (код за Класифі- катором профе- сій)	Відпрацю- вано днів (годин)
25.05.13	Дуб С.П.	Чол.	3	345678678	Менеджер	14

РОЗРАХУНКОВО-ПЛАТІЖНА ВІДОМІСТЬ

працівника
за червень 2013 р.

№ п/п	Нараховано за видами оплат		№ п/п	Утримано	
	вид оплати	нарахо- вано, грн.		вид утримання	утрима- но, грн.
Фонд основної заробітної плати:					
1.	Тарифна ставка, посадовий оклад	5 000,00	1.	Видає за І-у половину місяця (аванс)	2 000,00
2.	Комісійні від реалізації продукції	-	Внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування:		
3.	Гонорар, авторська винагорода штатним працівникам	-	2.	до Пенсійного фонду $(5 000,00 \times 3,6 \%)$	180,00
4.	Оплата праці за час перебування у відраджєнні	-	3.	до Фонду зайнятості	-
5.	Оплата за профнавчання інших працівників	-	4.	до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	-
6.	Вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці	-	5.	Податок на доходи фізичних осіб $[(5 000,00 - 180,0) \times 15 \%)$	723,0
7.	Інші види нарахувань	-	6.	Профспілкові внески	-
Фонд додаткової заробітної плати:					
8.	Премія	600,00	7.	Аліменти	-
9.	Відсоткові або комісійні винагороди	-	8.	Аванс в банк	2 000,00
10.	Оплата роботи в надурочний час, святковий та неробочий дні	-	9.	Каса (належить до видачі)	2 697,00
11.	Оплата днів відпочинку	-			
12.	Індексація заробітної плати	-			
13.	Компенсації працівникам у зв'язку з порушенням термінів виплати заробітної плати	-			
14.	Витрати на безкоштовний проїзд	-			
15.	Вартість форменого одягу	-			
16.	Відпустка за поточний місяць	-			
17.	Відпустка за наступний період	-			
18.	Інші нарахування за невідпрацьований час (простой, медогод. та ін.)	-			

19.	Суміщення професій	-			
20.	Розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт	-			
21.	Виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника	-			
22.	Робота у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах праці	-			
23.	Інтенсивність праці	-			
24.	Робота в нічний час	-			
25.	Керівництво бригадою	-			
26.	Висока професійна майстерність	-			
27.	Класність водія транспортних засобів	-			
28.	Високі досягнення праці	-			
29.	Виконання особливо важливої роботи на певний термін	-			
30.	Знання та використання в роботі іноземної мови	-			
31.	Допуск до державної таємниці	-			
32.	Дипломатичні ранги, персональні звання службових осіб, ранги державних службовців, кваліфікаційні класи судів	-			
33.	Науковий ступінь	-			
34.	Нормативний час перебування у шахті	-			
35.	Робота на територіях радіоактивного забруднення	-			
36.	Інші надбавки та доплати	-			
37.	Інші види нарахувань	-			
	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати:	-			
38.	Винагороди та заохочення, що мають одпорядковий характер	-			
39.	Матеріальна допомога, що має систематичний характер	-			
40.	Виплати соціального характеру	-			
41.	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати	-			
	Інші виплати, що не належать до фонду оплати праці:	-			
42.	Допомоги та інші виплати, що здійснюються за рахунок коштів фондів державного соціального страхування	-			
43.	Оплата перших 5 днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства	-			
44.	Дивіденди, відсотки, виплати за паями	-			
45.	Витрати на відраджєння	-			
46.	Матеріальна допомога разового характеру	-			
47.	Внески підприємств на медичне та неспейне страхування працівників	-			
48.	Інші види нарахувань	-			
Разом за весь період:		5 600,00			

Бухгалтер

(підпис)

П. І. Б.

Підприємство
ПІН (ЄДРПОУ)

ТОВ "АБВ"
302154756

Затверджено:
чотири тисячі шістьсот сімдесят
шість грн. 81 коп.

дата виплати 04 квітня 2018 р.

Розрахунково - платіжна відомість № 03
за березень місяць 2018 року

№ з/п	П.І.В.	Посада	Відпрацьовано днів/год.	Нараховано за видами виплат						Індексація	Всього, грн.	Податкова соціальна пільга	Утримано та враховано				Сума до сплати, грн.	Підпис в одержанні
				Основна заробітна плата	Додаткова заробітна плата	За чергову відпустку	Допомога за тимчасовою непрацездатністю						Виплачено авансу	ПДФО	Військовий збір	Всього, грн.		
							місяць	дні	сума									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
1	Кудрик С. М.	охоронець	16/169	6000,00	1268,31	0,00			0,00	0,00	7268,31		3300,00	1308,30	109,02	4717,32	2550,99	
2	Мартинюк О. С.	охоронець	16/169	5000,00	1056,92	0,00			0,00	0,00	6056,92		2750,00	1090,25	90,85	3931,10	2125,82	
	Всього	х	х	11000,00	0,00	0,00			0,00	0,00	13325,23	х	6050,00	2398,55	199,87	8648,42	4676,81	

Нарахування ЄСВ на фонд заробітної плати		
ФЗП	Клас професійного ризику, %	Сума, грн.
13325,23	22	2931,55

Головний бухгалтер
МП.

(Шевченко МП.)

Роботодавець має право допустити працівника до роботи тільки після того, як виконає дві умови:
Перша – з працівником буде укладено **трудовий договір**, оформлений наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого ним органу.
Друга – роботодавець **повідомить податковий орган** про прийняття працівника на роботу в порядку, передбаченому законом.



Трудовий договір – це угода між працівником і роботодавцем. За такою угодою **працівник** зобов'язується виконувати визначену в ній роботу з підпорядкуванням внутрішньому трудовому розпорядку. **Роботодавець** зобов'язується виплачувати працівнику заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін (ст. 21 КЗпП) [4].

Особливою формою трудового договору є **контракт**. У ньому термін його дії, права, обов'язки і відповідальність сторін, у тому числі матеріальна, умови матеріального забезпечення і організації праці працівника, умови розірвання договору, у тому числі дострокового, можуть встановлюватися угодою сторін (ст. 21 КЗпП) [4].

При почасовій формі оплати всі працівники виконують свої функціональні обов'язки відповідно до штатного розпису.

Штатний розпис – це документ, що встановлює організаційну структуру підприємства, штати та посадові оклади працівників. Штатний розпис містить найменування посад, чисельність працівників підприємства та оклади за кожною посадою [1].

Підприємства та організації недержавних форм власності розробляють форму штатного розпису самостійно, виходячи зі структури підприємства, положення про оплату праці, чисельності працівників тощо. Зазвичай штатний розпис затверджують шляхом видання відповідного **наказу (розпорядження)** за основною діяльністю.



Тривалість робочого часу працівників визначають у трудовому та колективному договорах, а також у правилах внутрішнього трудового розпорядку.

Нормальна тривалість робочого тижня у загальному випадку – 40 годин. Скорочена тривалість – для різної категорії працівників відрізняється, наприклад, для працівників віком від 16 до 18 років та для працівників, зайнятих на роботах із шкідливими умовами праці – 36 годин. Інші випадки розглянуті у ст. 51 КЗпП [4].

На день (зміну) напередодні святкових та неробочих днів, визначених ст. 73 КЗпП та на день (зміну) при роботі в нічний час, тривалість робочого часу скорочується на одну годину від установленної тривалості, крім:

- випадку роботи напередодні святкових та неробочих днів – працівників, для яких встановлено скорочену тривалість робочого тижня (ч. 1 ст. 53 КЗпП);
- випадку роботи в нічний час – працівників, зайнятих на роботах із шкідливими умовами праці, та окремих категорій працівників (учителів, лікарів тощо), для яких законодавством встановлено скорочену тривалість робочого часу (ч. 1 ст. 54 КЗпП) [4].

Тривалість щоденної роботи (зміни) при **5-денному робочому тижні** визначається правилами внутрішнього **трудового розпорядку** або графіками змінності, які затверджує роботодавець за погодженням з виборним органом первинної профспілкової організації підприємства.

Для 6-денного робочого тижня тривалість щоденної роботи при тижневій нормі 40 годин не може перевищувати 7 годин (ст. 52 КЗпП). Напередодні вихідного дня тривалість робочого дня не має бути більше 5 годин (ч. 2 ст. 53 КЗпП) [4].



Для обліку використання робочого часу, контролю за дотриманням встановленого режиму роботи і розрахунку заробітної плати працівників застосовують **табелі використання робочого часу**.

Це поіменний список усіх працівників відділу, служби чи іншого структурного підрозділу підприємства з відмітками навпроти кожного прізвища про використання ним робочого часу протягом облікового періоду. Табелі обліку використання робочого часу ведеться всіма юридичними особами.

Табелі обліку використання робочого часу оформляють **в одному примірнику** за 2 – 3 дні до початку розрахункового періоду на підставі табеля за минулий місяць.

Відмітки в табелі про причини нез'явлень на роботу або про фактично відпрацьований час, про роботу в надурочний час або інші відхилення від нормальних умов роботи здійснюють тільки на підставі належним чином оформлених документів з обліку особового складу

Підприємство "ТОВ АБВ"

Найменування підприємства (установи, організації)

назва структурного підрозділу

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 302154756

Дата заповнення	Звітний період	
	з	по
31.03.2018	01.03.2018	31.03.2018

ТАБЕЛЬ ОБЛІКУ ВИКОРИСТАННЯ РОБОЧОГО ЧАСУ

Умовні позначення

	Код	
	буквений	цифровий
Години роботи, передбачені колективним договором	Р	01
Години роботи працівників, яким встановлено неповний робочий день (тиждень) згідно з законодавством	РС	02
Вечірні години роботи	ВЧ	03
Нічні години роботи	РН	04
Надурочні години роботи	НУ	05
Години роботи в вихідні та святкові дні	РВ	06

№ п/п	Табельний номер	Стать (ч/ж)	П.І.Б. Посада	Відмітки про явки та неявки за числами місяця (години)																
				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		
1	25	Ж	Тищенко О.І. (0.3) Менеджер	X	X	2,4	2,4	2,4	2,4	X	X	X	2,4	2,4	2,4	2,4	X	X	2,4	
				X	X	Р	Р	Р	Р	X	X	X	Р	Р	Р	Р	X	X	В	
				2,4	2,4	2,4	2,4	X	X	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4	X	X	2,4	2,4		
				В	В	В	В	X	X	Р	Р	Р	Р	Р	X	X	Р	Р		
2	26	ч	Вуйко В.О. (0.5) Інженер з мереж	X	X	4	4	4	X	X	X	X	4	4	4	X	X	X	4	
				X	X	Р	Р	Р	НД	X	X	X	Р	Р	Р	НД	X	X	Р	
				4	4	4	X	X	X	4	4	4	4	X	X	X	4	4		
				Р	Р	Р	НД	X	X	Р	Р	Р	Р	НД	X	X	Р	Р		



2. Бухгалтерський облік розрахунків з працівниками

Детальну розшифровку виплат, які може отримати найманий працівник від роботодавця, містить Інструкція зі статистики заробітної плати № 5 [3], розроблена відповідно до ЗУ «Про оплату праці» № 108/95-ВР [9]. Всі ці виплати наведено в прив'язці до структури зарплати.

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу [5].

Для оцінки розміру заробітної плати застосовують показник **фонду оплати праці (ФОП)**. ФОП складається із:

- фонду основної заробітної плати;
- фонду додаткової заробітної плати;
- інших заохочувальних та компенсаційних виплат.



Мінімальна заробітна плата (МЗП) – це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, а також погодинну норму праці (обсяг робіт) (ст. 95 КЗпП [4], ст. 3 Закону про оплату праці [9]).

Розмір МЗП установлює Верховна Рада України за поданням КМУ, як правило, один раз на рік у законі про Державний бюджет України.

МЗП є державною соціальною гарантією, обов'язковою на всій території України для підприємств усіх форм власності. Роботодавець не має права встановлювати працівнику зарплату в розмірі нижче мінімального. При цьому з розміром МЗП слід порівнювати нараховану зарплату без урахування доплат, надбавок, заохочувальних та компенсаційних виплат.

Наразі місячний розмір **мінімальної заробітної плати** становить 8000 грн. (у погодинному розмірі – 48 грн.).

Для узагальнення інформації про розрахунки з персоналом Інструкцією № 291 передбачено рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

За Кт субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображають нарахування працівникам підприємства основної та додаткової заробітної плати, премій та інших виплат, що входять до фонду оплати праці.

За Дт цього субрахунку показують:

- виплату заробітної плати, премій, інших виплат, що входять до фонду оплати праці;
- вартість отриманих працівниками матеріалів, продукції і товарів у рахунок заробітної плати;
- депоновані суми заробітної плати;
- суми утриманих податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) і військового збору (ВЗ);
- суми утриманих платежів за виконавчими документами;
- інші утримання із оплати праці персоналу.

Субрахунок 662 «Розрахунки з депонентами»

використовують, якщо підприємство отримало готівку для виплати заборгованості працівникам через касу і не видало її в установлений строк із незалежних від нього причин.

У цьому випадку роблять проводку: Дт 661, 663 – Кт 662.

Видані суми відображають записом: Дт 662 – Кт 301, 311.

За Кт субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами»

відображають нарахування виплат, що не належать до ФОП (наприклад, за період тимчасової непрацездатності), за Дт – їх виплату.

Нарахування виплат, що здійснюються за рахунок роботодавця, залежить від місця роботи персоналу підприємства. Таким чином, кредитується рахунок 66 у кореспонденції з дебетом рахунків 15, 23, 24, 91, 92, 93 або 94.

При нарахуванні сум допомог, що виплачуються за рахунок Фонду соціального страхування, наприклад, допомоги по тимчасовій непрацездатності, роблять проводку: Дт 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» – Кт 663.

Аналітичний облік розрахунків ведуть за кожним працівником, за видами виплат та утримань. Регістрами аналітичного обліку розрахунків за заробітною платою та соціальним страхуванням є:

- ✓ журнальна форма – Журнал 5 (розділ III) або 5А (за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, **65, 66**); операції з виплати заробітної плати та перерахування внесків на соціальні заходи відображають в **Журналі 1** (за кредитом рахунків 30, 31, 33);
- ✓ спрощена форма – Відомість 5-м;
- ✓ книжково-журнальна форма: заробітна плата (Книга К-18), соціальне страхування (Книга К-17).

Підставою для нарахування основної заробітної плати працівникам з **погодинною оплатою праці** є таблиці обліку використання робочого часу.

Для **працівників-відрядників** нарахування основної заробітної плати здійснюють в первинних документах з обліку виробітку.

Зворотна сторона

Прізвище, ім'я, по батькові	Профе- сія	Роз- ряд	Та- бель- ний номер	Відпрацьовано години по числах місяця																Всього відпра- цьова- но, год	Всього відпра- цьова- но, днів	Всього грн.
				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			
Саченко І.Г.	буді- вельник	4	1740	8	8	8	8	8	ВІІ	ВІІ	8	8	8	8	8	ВІІ	ВІІ	8	–	176	22	924,63
				8	8	8	8	ВІІ	ВІІ	8	8	8	8	8	ВІІ	ВІІ	8	8	–			
Матус П.З.	буді- вельник	2	1808	8	8	8	8	8	ВІІ	ВІІ	8	8	8	8	8	ВІІ	ВІІ	8	–	176	22	462,42
				8	8	8	8	ВІІ	ВІІ	8	8	8	8	8	ВІІ	ВІІ	8	8	–			
Шинко А.О.	буді- вельник	3	1614	8	8	8	8	8	ВІІ	ВІІ	8	8	8	8	8	ВІІ	ВІІ	8	–	176	22	693,48
				8	8	8	8	ВІІ	ВІІ	8	8	8	8	8	ВІІ	ВІІ	8	8	–			
Антіпов С.І.	буді- вельник	1	1874	X	X	8	8	8	ВІІ	ВІІ	8	8	8	8	8	ВІІ	ВІІ	8	–	160	20	210,14
				8	8	8	8	ВІІ	ВІІ	8	8	8	8	8	ВІІ	ВІІ	8	8	–			
Гимчук Г.М.	буді- вельник	2	1820	8	8	8	8	8	ВІІ	ВІІ	8	8	8	8	8	ВІІ	ВІІ	8	–	152	19	399,33
				8	8	8	8	ВІІ	ВІІ	8	8	X	X	X	ВІІ	ВІІ	8	8	–			
Всього:																840	105	2690,00				

Підпис відповідальної особи

= Ратушняк

Рік	Місяць	Підприємство	Шифр	Відділення, цех	Бригада	НАРЯД № <u>49</u> НА ВІДРЯДНУ РОБОТУ (індивідуальний)												
2012	09	Дубномолоко	91	сирцех														

Прізвище, ініціали	Професія	Категорія	Таб.№	Відпрацьовано годин																Відпрацьовано днів	
				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		
Дуб О.Л.	слюсар		163														8	8	8		
				8																	4

Дата	Опис роботи	Бригада-замовник	Шифр рахунку	Вид оплати	Розряд роботи	Одиниця виміру	Параграф єдиних норм та розцінок	Завдання				Прийнято к-ть робіт (виробів)	Відпрацьовано		Сума	Коне-днів	Вид доплати	
								Норма часу			Розцінка за 1 год, грн.		Нормо-годин	Годин			%	Сума
								Штучний час	Підготовчо-заключний час	Всього								
13-14.09	Ремонт і встановлення мотора		661	V	год.					16	5,70		16	91,20				
15.09	Миття деталей		661	III	год.					8	4,20		8	33,60				
16.09	Випробування роботи деталей, усунення помилок		661	V	год.					8	5,00		8	40,00				
	Разом:									32			32	164,80				

Завдання видав _____

Завдання прийняв _____

Оцінка якості виконаних робіт робота виконана якісно

« » _____ 20 р. Нормувальник _____

Наряд на суму _____

ЗАТВЕРДЖУЮ: _____

Виконані роботи (вироби) Прийняв _____

Здав _____

« » _____ 20 р.

Типовий розрахунок заробітної плати на підприємстві включає наступні процедури [1]:

1) нарахування в розрахунковій відомості:

- заробітної плати: згідно штатного розкладу, трудових договорів та табеля обліку робочого часу при погодинній формі оплати праці (з урахуванням державних гарантій при роботі у вихідні та святкові дні, в ненормований час, нічний час тощо);
- розрахунок щомісячної індексації зарплати;
- премій, надбавок, компенсацій, пільг, понаднормових, відпускних;
- розрахунок при звільненні та скороченні;
- облік виплат за рахунок фондів соціального страхування (лікарняні, відпустка по вагітності та пологах, путівки тощо);
- медичного страхування, страхування життя;
- інші нарахування, передбачені законодавством України та колективним договором;
- розрахунок винагород за договорами цивільно-правового характеру.

2) утримання в розрахунковій відомості:

- за виконавчими документами (стягнення аліментів на утримання неповнолітніх дітей або непрацездатних батьків, відшкодування матеріального збитку тощо);
- за заявами працівників (профспілкові внески, в недержавні пенсійні фонди тощо);
- розрахунок інших утримань, в тому числі згідно з правилами компанії (перевищення лімітів зв'язку, позики, перевищення добових тощо).

3) розрахунок податків і зборів, що утримуються із заробітної плати відповідно до законодавства;

- податку на доходи фізичних осіб у відповідності з ПКУ;
- військового збору.

4) нарахування в бухгалтерському обліку обов'язкових **резервів** відповідно до ПСБО:

- резерву відпусток, а також пов'язаної суми ЄСВ;
- резерву річного бонусу (премії за підсумками року тощо).

Заробітна плата виплачується працівникам регулярно **в робочі дні** у строки, встановлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, погодженим з виборним органом первинної профспілкової організації чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом, але **не рідше двох разів на місяць** через проміжок часу, що не перевищує **шістнадцяти календарних днів**, та **не пізніше семи днів** після закінчення періоду, за який здійснюється виплата.

Отже, зарплата за першу половину місяця має бути виплачена **не пізніше 22 числа** поточного місяця, а за другу половину місяця – **не пізніше 7 числа** місяця, наступного за місяцем нарахування зарплати.

У разі коли день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується **напередодні**.

Розмір заробітної плати за першу половину місяця визначається колективним договором або нормативним актом роботодавця, погодженим з виборним органом первинної профспілкової організації чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом, але не менше оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника.

При розрахунку суми авансу не враховують премії, доплати, надбавки та інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Для працівників-відрядників суму авансу визначають виходячи з фактичного обсягу виробленої ними продукції (робіт, послуг) за першу половину місяця та відрядних розцінок.



Приклад. На підприємстві встановлено 5-денний робочий тиждень з двома вихідними – субота і неділя. Посадовий оклад працівника становить 8000,0 грн. Виплата заробітної плати здійснюється двічі на місяць – 20-го і 5-го числа місяця. Визначимо мінімальний розмір авансу, який повинен одержати працівник у червні 20XX р., якщо за період з 1-го по 15-те число ним відпрацьовано 11 робочих днів.

Мінімальна сума авансу, що належить працівнику за першу половину червня 20XX р., становитиме:

$$8000 : 20 \text{ дн.} \times 11 \text{ дн.} = 4400,0 \text{ грн.},$$

де 20 – кількість робочих днів у червні 20XX р.

Таким чином, розмір заробітної плати за першу половину червня 20XX р. склав 55 % окладу працівника ($4400 : 8000 \times 100 \%$).

Одним із способів виплати заробітної плати є **виплата готівкою** у грошових знаках, що мають законний обіг на території України (ст.23 Закону про оплату праці). При цьому робиться запис: **Дт 661 – Кт 301**.

Ще один спосіб виплати заробітної плати (ст. 24 Закону про оплату праці) – **безготівковий**. Під ним розуміється виплата зарплати через установи банків на зазначений працівниками рахунок. При цьому така виплата здійснюється з **письмової згоди** працівника; а послуги банку з перерахування коштів на рахунки працівників оплачуються за рахунок роботодавця. При цьому робиться запис: **Дт 661 – Кт 311**.





3. Облік утримань із заробітної плати та соціального страхування працівників

Максимальний розмір всіх утримань із заробітної плати визначено ст. 128 КЗпП та ст. 26 Закону про оплату праці. При кожній виплаті заробітної плати загальний розмір усіх відрахувань **не може перевищувати 20%**, а у випадках, окремо передбачених законодавством України, – 50% заробітної плати до виплати. При відбуванні виправних робіт і при стягненні аліментів на неповнолітніх дітей. розмір відрахувань із заробітної плати не може перевищувати 70%.

Усі відрахування із заробітної плати розподіляють на:

- 1) **обовязкові** – здійснюють за виконавчими документами відповідно до ст. 3 Закону № 606 (ПДФО, ВЗ), тобто відрахування, що здійснюють за виконавчими листами, постановами судів, судовими наказами.
- 2) **з ініціативи роботодавця** (на підставі ст. 127 і 136 КЗпП [4]) – повернення авансу, виданого в рахунок заробітної плати; погашення боргу за підзвітною сумою; покриття шкоди, завданої з вини працівника тощо;
- 3) **добровільні** – ті, що здійснюють за заявою працівника, поданою письмово до бухгалтерії: добровільне страхування, оплату комунальних послуг, оплату товарів, придбаних у кредит, профспілкові внески.

Максимальний розмір відрахувань із заробітної плати працівника визначають виходячи з суми, що залишається після утримання податку на доходи фізичних осіб і військового збору.

Військовий збір (ВЗ)

Починаючи з 3 серпня 2014 року за ставкою 1,5 % ним обкладають:

- доходи у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховують (виплачують, надають) платнику у зв'язку з трудовими відносинами;
- виплати і винагороди за цивільно-правовими договорами (ЦПД);
- виграші в державну і недержавну грошову лотерею;
- виграші гравців (учасників), отримані від організатора азартної гри.

Військовий збір слід обліковувати на субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» з відповідним аналітичним субрахунком. Суми утриманого збору з виплат працівникам, що входять до фонду оплати праці, відображають кореспонденцією рахунків: Дт 661 «Розрахунки за заробітною платою» – Кт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО)

До бази оподаткування включають виплати, перелічені в ст. 164 ПКУ. Не обкладають ПДФО доходи фізосіб, зазначені в ст. 165 ПКУ [5].

Податкова соціальна пільга (ПСП) – це сума, на яку може бути зменшено загальний місячний оподатковуваний дохід платника податку, отриманий від одного роботодавця у вигляді заробітної плати.

Граничний розмір доходу, що дає право на застосування ПСП, у загальному випадку становить розмір місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень. (п.п. 169.4.1 ПКУ) [5].

У випадку ПСП «на дітей» для одного з батьків граничний розмір зарплати визначають кратно кількості дітей.

Визначення розміру ПСП

Вид ПСП (норма ПКУ)	Розмір ПСП, грн.	Граничний розмір доходу для ПСП, грн.
Звичайна (п.п.169.1.1) 100%	ПМПО × 50%	ПМПО × 1,4
Звичайна «на дітей» (п.п. 169.1.2)	ПМПО × 50% × к-ть дітей до 18 років	Для одного з батьків: ПМПО × 1,4 × × к-ть дітей Для другого – ПМПО × 1,4
Підвищена «на дітей» (пп. «а» і «б» п.п. 169.1.3) – 150%	ПМПО × 50% × 150% × к-ть дітей до 18 років	
Підвищена (пп. «в»–«е» п.п. 169.1.3) – 150%	ПМПО × 50% × 150%	ПМПО × 1,4
Максимальна (п.п. 169.1.4) – 200%	ПМПО × 50% × 200%	ПМПО × 1,4

Облік утримань ПДФО із заробітної плати відображають за Кт на субрахунку **641 «Розрахунки за податками»** з відповідним аналітичним субрахунком. При цьому здійснюють запис:

Дт 661, 663 – Кт 641 /ПДФО.

Перерахування ПДФО до бюджету відображають проводкою:

Дт 641 /ПДФО – Кт 311.

Сплачують ПДФО, ВЗ обов'язково у день виплати першої частини зарплати.



Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ). Всі працівники є застрахованими особами, які відповідно до законодавства підлягають загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню.

Базою для справляння ЄСВ є суми (ч. 1 ст. 7 Закону № 2464):

- ✓ нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі;
- ✓ оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок роботодавця і допомоги по тимчасовій непрацездатності;
- ✓ допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами;
- ✓ винагороди фізичним особам за виконані роботи (надані послуги) за ЦПД.

Виплати, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, не потрапляють до бази нарахування ЄСВ, якщо не належать до фонду оплати праці згідно з Інструкцією № 5. При цьому нарахування ЄСВ здійснюються у межах **максимальної величини**, визначеної законом (ч. 3 ст. 7 Закону № 2464). Дорівнює вона 25-ти розмірам прожиткового мінімуму, встановленого для працездатних осіб.



Ставки нарахування ЄСВ

Категорія платників	Вид доходу	
	зарплата, лікарняні, допомога по ВП	Винагорода за ЦПД
1. Підприємства (крім зазначених у п. 3 і 4 цієї табл.), самозайняті особи (у т.ч. підприємці) на доходи звичайних працівників	22 %	22 %
2. Підприємства (крім зазначених у п. 3 і 4 цієї табл.) на доходи працівників-інвалідів. ФОП-роботодавці використовують ставку 22 %	8,41 %	22 %
Категорія платників	Вид доходу	
3. Підприємства всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариств УТОГ і УТОС*	5,3 %	5,3 %
4. Підприємства та організації громадських організацій інвалідів*: –на доходи працівників-інвалідів; –на доходи інших працівників	5,5 % 22 %	22 %

*Якщо кількість працівників-інвалідів становить не менше 50 % загальної чисельності працівників і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів дорівнює не менше 25 %.

Вимога про сплату ЄСВ з мінімальної заробітної плати.

Сплачувати ЄСВ з МЗП необхідно, якщо база нарахування ЄСВ за місяць у працівника менше мінімальної заробітної плати. Правило діє тільки щодо працівників, працевлаштованих за основним місцем роботи.

При нарахуванні заробітної плати з джерел не за основним місцем роботи ставка ЄСВ застосовується до фактичної бази нарахування незалежно від її розміру.

Нарахування з єдиного соціального внеску відображають за:

- Кт на субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
- Дт на рахунках витрат 23, 91, 92, 93, 94 в залежності від функціональності працівників.

Перерахування єдиного соціального внеску до відповідних фондів відображають: Дт 651 – Кт 311.



4. Порядок нарахування та обліку відпускних

Кожен працівник має право на оплачувану щорічну відпустку. Це право йому ст. 2 КЗпП і ст. 2 ЗУ «Про відпустки» № 504/96–ВР [7].

На період перебування у відпустці за працівником зберігаються його місце роботи (посада) і заробітна плата. Право на щорічну відпустку, як і на інші види відпусток, мають усі фізособи, які працюють у роботодавця за трудовим договором.

Причому таке право гарантоване й при роботі за сумісництвом, а також у режимі повного, неповного чи скороченого робочого часу.



ВИДИ ЩОРІЧНИХ ВІДПУСТОК

**Основна
відпустка**

**Додаткові
відпустки**

**За роботу зі
шкідливими та
важкими умовами**

**За
особливий
характер
праці**

**Інші додаткові
відпустки,
передбачені
законодавством**

Щорічну **основну** відпустку надають всім працівникам в обов'язковому порядку, адже вона гарантована державою.

Щорічну **додаткову** відпустку надають тільки деяким категоріям працівників – за особливі умови та характер праці.

Роботодавець, який не надає працівникам щорічні відпустки повної тривалості **протягом двох або більше років** підряд, порушує вимоги ст. 80 КЗпП і ст. 11 Закону про відпустки [7].

Черговість надання щорічних відпусток установлюють **графіком відпусток**. Про дату початку відпустки повідомляють працівника під підпис **не пізніше ніж за два тижні** до встановленого графіком строку.

Тривалість щорічних відпусток визначають Закон про відпустки, інші закони та нормативно-правові акти. Розраховують тривалість щорічних відпусток у **календарних днях** незалежно від режимів і графіків роботи підприємства.

Тривалість щорічної основної відпустки може бути різною для різних категорій працівників. Проте в будь-якому разі вона має становити не менше 24 календарних днів за відпрацьований робочий рік (ст. 75 КЗпП [4] і ст. 6 Закону про відпустки [7]).

Відповідно до ч. 6 ст. 79 КЗпП і ч. 1 ст. 12 Закону про відпустки, щорічна відпустка на прохання працівника **може бути поділена на частини будь-якої тривалості** (це не є обов'язком роботодавця).

Проте основна безперервна частина такої відпустки повинна становити **не менше 14 календарних днів**. Кількість частин, на які працівник бажає розбити щорічну відпустку, та послідовність погоджується з роботодавцем.

Перелік виплат, які беруть участь у розрахунку відпускних, наведено в п. 3 Порядку обчислення середньої заробітної плати № 100, а саме:

- основна заробітна плата;
- доплати і надбавки за надурочну роботу, роботу в нічний час тощо;
- виробничі премії та премії за економію конкретних видів палива, електроенергії та теплової енергії;
- винагорода за підсумками роботи за рік, за вислугу років;
- виплати за час, протягом якого за працівником зберігається середній заробіток (зокрема, за час попередньої щорічної відпустки, виконання державних і громадських обов'язків, службового відрядження);
- допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю;
- допомога по вагітності та пологах [6].

Виплати, що не включаються до розрахунку середньої заробітної плати, зазначено в п. 4 цього Порядку:

- ✓ виплати за виконання окремих доручень (одноразового характеру);
- ✓ одноразові виплати: компенсація за невикористану відпустку, матеріальна допомога, допомога працівникам, які виходять на пенсію тощо;
- ✓ компенсаційні виплати на відрядження і при переведенні на іншу роботу (добові, оплату за проїзд, витрати на наймання житла);
- ✓ окремі види премій: за винаходи та раціоналізаторські пропозиції, за сприяння впровадженню винаходів і раціоналізаторських пропозицій тощо.

Виплати враховують у тих місяцях, за які їх нараховано. Усі виплати включають до розрахунку середньої заробітної плати в тому розмірі, в якому їх нараховано, без вирахування сум ПДФО, ЄСВ, військового збору, аліментів тощо.

Відпускні мають бути виплачені за три дні до початку відпустки.

ПДФО. Оплата за час відпустки належить до фонду оплати праці (Інструкція № 5 [3]). А доходи у вигляді заробітної плати, як встановлює ПКУ, включаються до загального оподаткованого доходу фізичної особи.

Ставка ПДФО – 18 %. Зарплатна суть відпускних зобов'язує застосовувати до них ті самі ПДФО-правила, що й до самої заробітної плати.

ВЗ. З відпускних утримують і ВЗ. База обкладення ВЗ може бути іншою, ніж база обкладення ПДФО. Тому що доходи у формі зарплати обкладають ВЗ без вирахування з них ПСП (за наявності права на неї). Ставка збору – 1,5 %.

ЄСВ. Оскільки відпускні включають до фонду оплати праці, то вони входять до бази справляння ЄСВ.

Приклад. Працівник іде в щорічну відпустку з 25 квітня 2022 р. на 24 календарні дні. Усю суму відпускних підприємство нараховує наперед (в тому місяці, в якому виплачує). Сума зарплати за фактично відпрацьовані дні квітня – 5000 грн. Сума відпускних за період щорічної відпустки становить 4800 грн., у т. ч.: за 6 календарних днів квітня – 1200 грн., за 18 календарних днів травня – 3600 грн. Сума заробітної плати за фактично відпрацьовані дні травня – 3000 грн.

Відпускні відносимо до місяців, за які вони нараховані. Загальна сума квітневої зарплати та відпускних, нарахованих за дні відпустки в квітні: $5000 + 1200 = 6200$ грн., що нижче розміру МЗП в квітні 2022 р. (6500 грн.).

Отже в квітні підприємство розраховує додаткову базу нарахування ЄСВ: $6500 - 6200 = 300$ грн.

Загальна сума ЄСВ до сплати за квітень становить:

$(5000 + 4800 + 300) \times 22 \% : 100 \% = 2222$ грн.

Загальна сума зарплати за травень і відпускних, які відносять до цього місяця, складає:

$3000 + 3600 = 6600$ грн., що перевищує МЗП.

Тому ЄСВ цього місяця нараховують на фактичну базу нарахування ЄСВ (тільки на суму зарплати). Сума ЄСВ до сплати за травень складає:

$6600 \times 22 \% : 100 \% = 1452$ грн.

Для оплати працівникам відпусток підприємство створює відповідне забезпечення (**резерв відпусток**).

- Кт субрахунку 471 у кореспонденції
- Дт рахунків 23, 91, 92, 93 або 94.

При використанні резерву виконують проводки:

- Дт 471 – Кт 661 (на суму нарахованих відпускних або компенсації за невикористану відпустку);
- Дт 471 – Кт 651 (на суму нарахованого на відпускні або компенсацію ЄСВ).

Суму перевищення відпускних з урахуванням ЄСВ над створеним резервом одразу включають до витрат:

Дт 23, 91, 92, 93, 94 – Кт 661, 651.

Утримання ПДФО та ВЗ із суми відпускних відображають проводкою: Дт 661 – Кт 641 /ПДФО, 642 /ВЗ.

Визначення розрахункового періоду

Умова: працівник	Як визначити розрахунковий період
відпрацював на підприємстві 1 рік і більше	12 календарних місяців, що передують місяцю надання відпустки
пропрацював на підприємстві менше 1 року	Фактичний час роботи (з 1-го числа місяця після оформлення на роботу до 1-го числа місяця, в якому надається відпустка).
прийнятий на роботу з 1-го робочого дня місяця, який не є першим календарним днем місяця	Такий місяць враховується при визначенні кількості днів у розрахунковому періоді
працівник розбиває відпустку на частини, між якими працівник ставатиме до роботи або буде мати вихідні дні	12 календарних місяців, що передують місяцю надання відпустки окремо для кожної частини відпустки



5. Порядок нарахування та обліку лікарняних

Документами, пов'язаними з оплатою днів непрацездатності працівника, є:

- Порядок оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів роботодавців № 440;
- Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням №1 266.

Щоб розрахувати суму **середньоденної зарплати**, потрібно визначити:

- 1) розрахунковий період, за який обчислюватиметься середньоденна заробітна плата, і підрахувати кількість календарних днів, що припадають на цей період;
- 2) розрахувати суму заробітної плати, що нарахована за розрахунковий період і братиме участь у розрахунку середньоденної заробітної плати.

Розрахунковий період – це період, за який здійснюють розрахунок середньої зарплати для оплати днів тимчасової непрацездатності/ відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами.

Правила визначення розрахункового періоду

Стаж роботи на підприємстві	Правила визначення розрахункового періоду
Більше 12 календарних місяців	12 повних календарних місяців (з 1-го до 1-го числа), що передують місяцю настання страхового випадку.
Менше 12 календарних місяців	Фактична кількість повністю відпрацьованих календарних місяців (з 1-го до 1-го числа), що передують місяцю настання страхового випадку.
Менше одного календарного місяця	Фактично відпрацьований час (календарні дні) перед настанням страхового випадку.

Місяці розрахункового періоду, повністю не відпрацьовані працівником з поважних причин (з 1-го до 1-го числа), виключають з розрахункового періоду. До поважних причин відносять (п. 3 Порядку № 1266):

- 1) тимчасову непрацездатність;
- 2) відпустку у зв'язку з вагітністю та пологами;
- 3) відпустку для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку або шестирічного віку за медичним висновком;
- 4) відпустку без збереження заробітної плати. (неоплачувана відпустка, що надається на законних підставах згідно зі ст. 25, 26 Закону Про відпустки);
- 5) дні призупинення дії трудового договору.

Усі інші дні, не відпрацьовані працівником у розрахунковому періоді з будь-яких інших причин (наприклад, дні щорічної відпустки), а також святкові та неробочі дні, що припадають на розрахунковий період, беруть участь у розрахунку.



Виплати, що беруть участь у розрахунку середньої заробітної плати. Порядок № 1266 зобов'язує розраховувати середню заробітну плату для оплати періоду тимчасової непрацездатності/відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами **на підставі відомостей, що включаються до звіту з ЄСВ (форма № Д4).** У розрахунку середньої зарплати беруть участь нараховані за розрахунковий період виплати, що увійшли до бази справляння ЄСВ у складі заробітної плати.

Не включаються до розрахунку середньоденної зарплати виплати, що не входять до фонду оплати праці:

- лікарняні
- декретні
- разова матеріальна допомога
- добровільне медичне страхування.



Відповідно до Порядку № 1266 суму виплат у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю визначають за формулою:

$$Л = ЗП_{сер} \times С \div 100 \times К$$

де $Л$ – сума лікарняних;

$ЗП_{сер}$ – розмір середньоденної заробітної плати;

$С$ – відсоток оплати листка непрацездатності, що встановлюється залежно від страхового стажу;

$К$ – кількість пропущених у зв'язку з хворобою календарних днів.

Суму середньоденної заробітної плати і для лікарняних, і для декретних обчислюють за єдиними правилами за формулою:

$$ЗП_{сер} = ЗП \div К_{рп}$$

де $ЗП$ – нарахована в розрахунковому періоді сума заробітної плати, з якої справлявся ЄСВ;

$К_{рп}$ – кількість календарних днів у розрахунковому періоді.

Працівники мають право на оплату перших п'яти днів хвороби (за рахунок підприємства) та отримання допомоги по тимчасовій непрацездатності (за рахунок Фонду соціального страхування). Причому це стосується як працівників за **основним місцем роботи**, так і **сумісників**.



Розмір денної виплати встановлюється у відсотках середньоденної зарплати залежно від страхового стажу працівника, якщо він не належить до пільговиків, перелічених у ч. 1 ст. 24 Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» №1105–XIV.

Відсоток оплати днів тимчасової непрацездатності

Страховий стаж	% середньої зарплати
до 3 років	50
від 3 до 5 років	60
від 5 до 8 років	70
понад 8 років	100
пільгові категорії працівників незалежно від страхового стажу	



6. Особливості трудових відносин під час воєнного стану

Тривалість робочого часу

1. Нормальна тривалість робочого часу у період дії воєнного стану може бути збільшена до 60 годин на тиждень для працівників, зайнятих на об'єктах критичної інфраструктури (в оборонній сфері, сфері забезпечення життєдіяльності населення тощо) (ст. 6 Закону 2136-IX) [10]

2. Для працівників, зайнятих на об'єктах критичної інфраструктури (в оборонній сфері, сфері забезпечення життєдіяльності населення тощо), яким відповідно до законодавства встановлюється скорочена тривалість робочого часу, тривалість робочого часу у період дії воєнного стану не може перевищувати 40 годин на тиждень.

3. Тривалість щотижневого безперервного відпочинку може бути скорочена до 24 годин.

У період дії воєнного стану не застосовуються норми

1. Скорочення тривалості робочого дня напередодні святкових і неробочих днів.

2. Неперевищення надурочних робіт для кожного працівника чотирьох годин протягом двох днів підряд і 120 годин на рік.

3. Перенос вихідного дня на наступний після святкового або неробочого у випадку, коли святковий або неробочий день збігається з вихідним днем.

4. Заборона на роботу у вихідні дні.

5. Святкові і неробочі дні.

6. Невраховання святкових і неробочих днів при визначенні тривалості щорічних відпусток (ст. 6 Закону 2136-IX) [10].

Робота в нічний час

1. У період дії воєнного стану не залучаються до роботи в нічний час без їх згоди: вагітні жінки і жінки, які мають дитину віком до одного року, особи з інвалідністю, яким за медичними рекомендаціями протипоказана така робота.

2. При роботі в нічний час не застосовується скорочення встановленої тривалості роботи (зміни) на одну годину.

3. Не застосовується норма, що тривалість нічної роботи зрівнюється з денною в тих випадках, коли це необхідно за умовами виробництва, зокрема у безперервних виробництвах, а також на змінних роботах при шестиденному робочому тижні з одним вихідним днем (ст. 8 Закону 2136-IX) [10].

Право на відпустки

1. Надання працівнику щорічної основної відпустки за рішенням роботодавця може бути обмежено тривалістю 24 календарні дні за поточний робочий рік.

2. Роботодавець може відмовити працівнику у наданні будь-якого виду відпусток (крім відпустки у зв'язку вагітністю та пологами та відпустки для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку), якщо такий працівник залучений до виконання робіт на об'єктах критичної інфраструктури, робіт з виробництва товарів оборонного призначення або до виконання мобілізаційного завдання (замовлення).

3. Роботодавець на прохання працівника може надавати йому відпустку без збереження заробітної плати без обмеження строку

4. Роботодавець за заявою працівника, який виїхав за межі території України або набув статусу внутрішньо переміщеної особи, в обов'язковому порядку надає йому відпустку без збереження заробітної плати тривалістю, визначеною у заяві, але не більше 90 календарних днів (ст. 12 Закону 2136-IX) [10],

Право працівника на своєчасне отримання заробітної плати

1. Заробітна плата виплачується працівнику на умовах, визначених трудовим договором.

2. Роботодавець повинен вживати всіх можливих заходів для забезпечення реалізації права працівників на своєчасне отримання заробітної плати.

3. Роботодавець звільняється від відповідальності за порушення зобов'язання щодо строків оплати праці, якщо доведе, що це порушення сталося внаслідок ведення бойових дій або дії інших обставин непереборної сили.

4. У разі неможливості своєчасної виплати заробітної плати внаслідок ведення бойові дії, строк виплати заробітної плати може бути відтермінований до моменту відновлення діяльності підприємства (ст. 10 Закону 2136–IX) [10]

Тема 13

ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА



Питання:

1. Суть, визнання та класифікація витрат підприємства.
2. Витрати операційної діяльності за економічними елементами. Застосування рахунків класів 8 і 9.
3. Облік прямих витрат на виробництво.
4. Облік загальновиробничих витрат.
5. Облік адміністративних витрат т витрат на збут.

Рекомендована література:

1. Миколенко, О. П. (2016). *Бухгалтерський облік* [online]. Харків: Вид-во НУА, ч. 2. Available at: <http://dspace.nua.kharkov.ua/jspui/handle/123456789/1757> [Accessed 25 Nov. 2023].
2. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> [Accessed 25 Nov. 2023].



1. Суть, визнання та класифікація витрат підприємства

Витрати є зменшенням економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) (абз. 5 п. 3 розд. I НП(С)БО 1).

Витрати визнають, якщо вони можуть бути достовірно оцінені (п. 6 П(С)БО 16) [2]. Їх відображають в обліку одночасно зі зменшенням активів (наприклад, реалізація товарів) або збільшенням зобов'язань (нарахування заробітної плати працівникам).

П(С)БО 16 п. 7 передбачено, що витрати в бухгалтерському обліку визнають у тому звітному періоді, в якому визнано дохід, для отримання якого вони здійснені.

Якщо прямий зв'язок між доходами і витратами встановити неможливо, витрати відображають у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, виділяють наступні види його діяльності:

- **звичайна діяльність** – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення;
- **основна діяльність** – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу;
- **операційна діяльність** – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;
- **інвестиційна діяльність** – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів;
- **фінансова діяльність** – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства.



Визнані підприємством витрати класифікують за такими групами:

- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- фінансові витрати;
- інші витрати.

Відповідно до норм п. 11 П(С)БО 16 передбачено визначення [2]:

1) **собівартість реалізованих товарів** (обліковують на однойменному субрахунку 902), яку визначають відповідно до П(С)БО 9;

2) **собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)** (обліковують на субрахунках 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» і 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»), що складається з:

- ✓ виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду;
- ✓ нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- ✓ наднормативних виробничих витрат.

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) (її формують на рахунку 23 «Виробництво»), в свою чергу, включає:

- **прямі матеріальні витрати** – вартість сировини та основних матеріалів, що становлять основу продукції, що виробляється, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;
- **прямі витрати на оплату праці** – заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до об'єкта витрат;
- **інші прямі витрати** – інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;
- **змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.**

Виробничу собівартість продукції зменшують на справедливую вартість супутньої продукції, що реалізується, і вартість супутньої продукції, що використовується на підприємстві, в оцінці її можливого використання.

Таким чином, виробнича собівартість продукції включає тільки витрати, **безпосередньо пов'язані з її виробництвом**, а в частині витрат на управління – тільки розподілені **загальновиробничі витрати**.

Ті види непрямих (накладних) витрат, які **не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції** (адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності підприємства), не включають до складу виробничої собівартості і не розподіляють на кожну одиницю об'єкта калькулювання.



До собівартості реалізації, крім виробничої собівартості реалізованої продукції, також включають нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати.

Схема розподілу витрат підприємства



Загальновиробничі витрати (ЗВВ) є витратами, пов'язаними з виробництвом продукції (робіт, послуг), які не можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат. Перелік загальновиробничих витрат наведено в п. 15 П(С)БО 16 [2].

До **змінних ЗВВ** відносять витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехами, ділянками), які змінюються **прямо пропорційно** до зміни обсягу діяльності.

Такі витрати включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у повному обсязі шляхом **розподілу на кожен об'єкт витрат** з використанням обраної бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з **фактичної потужності** звітного періоду.

До **постійних ЗВВ** відносять витрати на обслуговування та управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Такі витрати включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за допомогою розподілу на кожен об'єкт витрат з використанням обраної бази розподілу **при нормальній потужності**.

Під нормальною потужністю розуміють очікуваний **середній обсяг діяльності**, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва (п. 4 П(С)БО 16) [2].



До собівартості виробництва потрапляє тільки розподілена частина **постійних ЗВВ**.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включають до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

Витратами періоду є витрати, що не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції і не включаються до виробничої собівартості.

До витрат періоду належать наступні витрати.

1. **Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати.**
2. **Адміністративні витрати** – загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством. Склад таких витрат деталізує п. 18 П(С)БО 16 [2]. Облік адміністративних витрат ведуть на однойменному рахунку 92.
3. **Витрати на збут** – це витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). Їх розгорнутий перелік містить п. 19 П(С)БО 16 [2]. Обліковують витрати на збут на однойменному рахунку 93

4. До інших операційних витрат відносять витрати операційної діяльності, які не є адміністративними витратами і витратами на збут і не включаються до собівартості реалізації (п. 20 П(С)БО 16) [2]. Обліковують такі витрати на відповідних субрахунках **рахунка 94**.

5. **Фінансовими витратами** визнають витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, що включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31). Такі витрати обліковують на **субрахунках 951 «Відсотки за кредит» і 952 «Інші фінансові витрати»**.

Відокремлено стоять **втрати від участі в капіталі**. Вони є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковують за методом участі в капіталі.

6. **Інші витрати** – це витрати, що виникають під час діяльності підприємства (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). Інші витрати обліковують на відповідних субрахунках **рахунка 97**.



2. Витрати операційної діяльності за економічними елементами

Під **елементом витрат** розуміють сукупність економічно однорідних витрат (п. 4 П(С)БО 16) [2].

Розкривають інформацію про елементи операційних витрат у розділі III Звіту про фінансовий стан (Звіту про сукупний дохід) за ф. № 2.

Згідно з п. 21 П(С)БО 16 виділяють такі економічні елементи:

- матеріальні витрати (облік на субрахунках **рахунку 80**);
- витрати на оплату праці (облік на субрахунках **рахунку 81**);
- відрахування на соціальні заходи (облік на субрахунках **рахунку 82**);
- амортизація (обліковують на субрахунках **рахунку 83**);
- інші операційні витрати (відображають на **рахунку 84**).

Групування витрат за економічними елементами

Матеріальні витрати (п. 22 П(С)БО 16) [2].

Вартість витрачених у діяльності підприємства:

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

Не потрапляють до складу елемента «Матеріальні витрати» продукти власного виробництва (напівфабрикати, готова продукція), що використовуються підприємством для власних потреб, а також собівартість реалізованих товарів і запасів.

Витрати на оплату праці (п. 23 П(С)БО 16) [2].

Цей елемент уключає:

- заробітну плату за окладами і тарифами;
- премії та заохочення;
- компенсаційні виплати;
- оплату відпусток;
- оплату іншого невідпрацьованого часу;
- інші витрати на оплату праці

Відрахування на соціальні заходи (п. 24 П(С)БО 16) [2].

Елемент складається з:

- відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- відрахувань на індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- відрахувань на інші соціальні заходи

Амортизація (п. 25 П(С)БО 16) [2].

Уключає суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів

Інші операційні витрати (п. 26 П(С)БО 16) [2].

Уключає витрати операційної діяльності, що не увійшли до складу інших елементів (наприклад, витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо)

Відповідно до Інструкції № 291 витрати підприємства обліковують на рахунках класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності». На рахунках класу 8 витрати згруповано за економічними елементами, а на рахунках класу 9 – за видами діяльності.

Великі та середні суб'єкти господарювання в обов'язковому порядку застосовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності». При цьому вони можуть обрати, використовувати рахунки класу 8 «Витрати за елементами» чи ні. Свій вибір підприємства фіксують у наказі про організацію бухгалтерського обліку. Незалежно від вибору, великі та середні підприємства ніколи не застосовують рахунок 85 «Інші затрати».

Малі підприємства та організації, які не ведуть комерційної діяльності, згідно з Інструкцією № 291 можуть вести облік витрат з використанням:

- одночасно рахунків класів 8 і 9;
- тільки рахунків класу 9;
- тільки рахунків класу 8.

Якщо підприємство веде облік із застосуванням рахунків класів 8 і 9, то зібрані за дебетом відповідних субрахунків класу 8 витрати залежно від напряму використання ресурсів списують наприкінці місяця до дебету рахунків 23, 24, 91, 92, 93, 94.

Якщо підприємство не використовує рахунки класу 8, витрати безпосередньо списує до дебету рахунків 23, 24, 91, 92, 93, 94.



Якщо мале підприємство або некомерційна організація не застосовує рахунки класу 9, тоді операційні витрати такі підприємства групують на субрахунках рахунків 80 – 84. Неопераційні витрати (фінансові та інші витрати діяльності) відображають на рахунку 85.



3. Облік прямих витрат на виробництво

Облік прямих матеріальних витрат. До прямих матеріальних витрат відносять витрати на сировину, основні та допоміжні матеріали, покупні напівфабрикати, енергію та інші матеріальні ресурси, **використані безпосередньо у процесі виробництва продукції**, якщо вони можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат.

Для оформлення відпуску матеріальних цінностей у виробництво в основному використовують такі документи:
лімітно-забірні картки (т. ф. № М-8 і № М-9);
акт-вимогу на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (т. ф. № М-10);
накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (т. ф. № М-11);
картки складського обліку матеріалів (т.ф. № М-12).

Підприємство може застосовувати самостійно розроблені форми первинних облікових документів з руху виробничих запасів.

Згідно з п. 16 П(С)БО 16 при відпуску запасів у виробництво (а також з виробництва, при іншому вибутті) необхідно застосовувати один із методів [2]:

ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

середньозваженої собівартості;

собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

нормативних витрат.

Для всіх одиниць запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовують тільки один із наведених методів оцінки.



У реєстрах обліку передання ТМЦ у виробництво, вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого характеру відображають проводкою:

якщо підприємство **використовує рахунки класу 8:**

1) Дт 80 (відповідні субрахунки) – Кт 20, 22, 63, 377, 685;

2) Дт 23 (відповідні субрахунки) – Кт 80 (відповідні субрахунки);

якщо підприємство **не застосовує рахунки класу 8:**

Дт 23 (відповідні субрахунки) – Кт 20, 22, 63, 377, 685.

Відпуск запасів у цехові комори розглядають не як витрати на виробництво, а як **переміщення**. На підприємствах, що використовують рахунки класу 8, вартість запасів, переданих у виробництво, але не використаних на кінець місяця, списують методом «червоне сторно»:

1) **Дт 80 – Кт 20, 22;**

2) **Дт 23 – Кт 80;**

при використанні тільки рахунків класу 9:

Дт 23 – Кт 20, 22.

Облік відходів виробництва. Як правило, у процесі виробництва утворюються відходи. Оскільки прямі матеріальні витрати **зменшують** на вартість зворотних відходів (п. 12 П(С)БО 16) [2].

Зворотними відходами відповідно до п. 2.13 Методрекомедацій № 2 є залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших матеріальних цінностей, що **одночасно** відповідають таким ознакам:

1) вони утворилися у процесі виробництва продукції (робіт, послуг);

2) вони повністю або частково втратили споживчі властивості вихідного матеріалу (хімічні та фізичні);

3) їх подальше використання можливе тільки з підвищеними витратами (пониженням виходу продукції) або взагалі неможливе за прямим призначенням.

Відходи є зворотними, якщо від їх використання можна отримати економічну вигоду.

Незворотними вважають відходи сировини і матеріалів, які у процесі виробництва повністю втратили свої корисні споживчі властивості, унаслідок чого їх не можна використовувати на самому підприємстві або реалізувати на сторону.

Незворотні відходи не визнають активами підприємства, тому оцінці вони не підлягають. Їх відображають в обліку тільки в кількісному вираженні і відносять на собівартість виготовленої продукції.

Вартість послуг з утилізації незворотних відходів, наданих сторонніми підприємствами, в обліку включають до складу інших витрат операційної діяльності та відображають на однойменному субрахунку 949.

Зворотні відходи, передані на склад, оцінюють:

ті, які реалізуються на сторону, – **за справедливою вартістю**, за яку приймають чисту вартість реалізації. Згідно з П(С)БО 19 стосовно запасів (матеріалів) справедливою є їх відновлювальна вартість, тобто сучасна собівартість придбання;

ті, які використовуються у виробничому процесі, – за ціною можливого використання, тобто за зниженою ціною вихідного матеріального ресурсу зворотних відходів.

Здані на склад зворотні відходи відносять до складу виробничих запасів і обліковують на субрахунку 209 «Інші матеріали». Їх оприбуткування відображають проводкою:

Дт 209 – Кт 23.

Якщо зворотні відходи використовуються самим підприємством для виготовлення продукції основного виробництва, їх вартість відображають на субрахунку 201 «Сировина й матеріали».

Облік відходів виробництва

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
А. Зворотні відходи				
1	Оприбутковано зворотні відходи за справедливою вартістю	209	23	5000
2	Отримано передоплату від сторонньої організації за відходи	311	681	6000
3	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641 / пдв	1000
4	Відвантажено відходи сторонній організації	377	712	6000
5	Списано податкові зобов'язання з ПДВ	712	643	1000
6	Списано собівартість зворотних відходів	943	209	5000
7	Здійснено залік заборгованостей	681	377	6000
Б. Незворотні відходи				
1	Перераховано передоплату за утилізацію	371	311	600
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 / пдв	644	100
3	Отримано послуги з утилізації відходів	949	631	500
4	Списано податковий кредит з ПДВ	644	631	100
5	Здійснено залік заборгованостей	631	371	600

Основна заробітна плата. На більшості промислових підприємств для оплати праці робітників, безпосередньо зайнятих виготовленням продукції (робіт, послуг), застосовують **відрядну форму оплати праці**

Заробітну плату при **почасовій формі оплати праці** нараховують за фактично відпрацьований робочий час відповідно до тарифної ставки (погодинної, денної, місячної), установлені з урахуванням кваліфікації робітника і характеру виконуваних робіт.

Залежно від особливостей роботи підприємства в цехах (на дільницях) для обліку виробітку продукції та витрат на зарплату застосовують різні варіанти обліку та форми первинних документів:

- **рапорт** про виробіток та приймання робіт ;
- **маршрутний лист** (маршрутна карта);
- **відомість про виробіток**;;
- **наряд** (індивідуальний, колективний).

При нарахуванні заробітної плати, а також інших витрат на оплату праці, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта обліку, здійснюють проводки:

— якщо підприємство **використовує рахунки класу 8:**

1) Дт 81 (відповідні субрахунки) – Кт 661;

2) Дт 23 (відповідні субрахунки) – Кт 81 (відповідні субрахунки);

— якщо підприємство **не застосовує рахунки класу 8:**

Дт 23 (відповідні субрахунки) – Кт 661.

Крім того, до виробничої собівартості включають суми забезпечень на оплату відпусток робітників виробництва (резерв відпусток), що створюються відповідно до п. 13 П(С)БО 11. Нарахування забезпечення здійснюють:

— якщо підприємство **використовує рахунки класу 8:**

1) Дт 814 – Кт 471;

2) Дт 23 (відповідні субрахунки) – Кт 814;

— якщо підприємство **не застосовує рахунки класу 8:**

Дт 23 (відповідні субрахунки) – Кт 471.

Облік інших прямих витрат. До інших прямих витрат відносять усі виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, крім матеріальних витрат і витрат на оплату праці.

При цьому в разі прямого віднесення сум ЄСВ до конкретного об'єкта витрат роблять такі проводки:

якщо підприємство **використовує рахунки класу 8:**

Дт 821 – Кт 651;

Дт 23 (відповідні субрахунки) – Кт 821;

якщо підприємство **не застосовує рахунки класу 8:**

Дт 23 (відповідні субрахунки) – Кт 651.

При нарахуванні амортизації на виробничі необоротні активи у разі прямого віднесення до об'єкта витрат роблять проводки:

— якщо підприємство **використовує рахунки класу 8:**

Дт 83 (відповідні субрахунки) – Кт 13 (відповідні субрахунки);

Дт 23 (відповідні субрахунки) – Кт 83 (відповідні субрахунки);

— якщо підприємство **не застосовує рахунки класу 8:**

Дт 23 (відповідні субрахунки) – Кт 13 (відповідні субрахунки).



4. Облік загальноновиробничих витрат

Класифікація загальновиробничих витрат

№	Стаття витрат
1	Витрати на управління виробництвом
2	Амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення
3	Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення
4	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду ОЗ, інших необоротних активів загальновиробничого призначення
5	Витрати некапітального характеру на вдосконалення технології та організації виробництва
6	Витрати на обслуговування виробничого процесу
7	Витрати на охорону праці та техніку безпеки
8	Витрати на охорону природного довкілля
9	Податки, збори (обов'язкові платежі)
10	Інші витрати

Постійні загальновиробничі витрати відносять до складу виробничої собівартості в частині, що відповідає нормальній виробничій потужності.

Норматив (коефіцієнт) загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу – відношення постійних загальновиробничих витрат при нормальній потужності до бази розподілу зазначених витрат, що відповідає нормальній потужності підприємства.

Під **базою розподілу** розуміють показник (грошовий або натуральний), з розрахунку на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат. Базу розподілу підприємство обирає **самостійно** і затверджує в наказі про облікову політику.

За базу розподілу загальноновиробничих витрат приймають:

основну заробітну плату робітників, зайнятих у виробництві продукції;

години роботи (відпрацьовані станко-години, машино-години тощо);

обсяг діяльності (наприклад, кількість готової продукції (штук, тонн, куб. м тощо) або обсяг послуг чи робіт у вартісному вираженні);

прямі витрати тощо.

Сума постійних розподілених загальновиробничих витрат	=	Норматив постійних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу	×	База розподілу постійних загальновиробничих витрат звітного періоду при фактичній потужності
---	---	--	---	--

Якщо фактичний розмір постійних загальновиробничих витрат звітного періоду буде менше розрахованого за формулою, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) звітного періоду включають величину постійних загальновиробничих витрат, що фактично склалася.

А якщо фактичний розмір постійних загальновиробничих витрат звітного періоду перевищить отриманий розрахунковим шляхом показник, до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) належатиме тільки частина постійних загальновиробничих витрат звітного періоду в межах такого показника. Решта суми вважається постійними нерозподіленими загальновиробничими витратами і піде на збільшення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

Приклад. Підприємство з безцеховою структурою управління базою для розподілу загальновиробничих витрат (ЗВВ) обрало обсяг виробництва в натуральному вираженні. За планом на звітний рік передбачено обсяг виробництва (нормальна виробнича потужність) 54000 виробів, у тому числі на січень, лютий і березень 20XX року по 4500 одиниць щомісячно. Загальновиробничі витрати за річним кошторисом становлять 351000 грн., або 6,50 грн. на одиницю продукції ($351000 : 54000$) з рівномірним розподілом протягом року по 29250 грн. щомісячно, з них змінні витрати – 18000 грн., постійні – 11250грн. [1]

Фактичні дані роботи підприємства за січень–березень 20XX року

Місяці	Фактичний обсяг виробництва, од. продукції	Фактична сума ЗВВ, грн.		
		змінні	постійні	усього
Січень	4200	17200	12100	29300
Лютий	4650	18500	11650	30150
Березень	4550	18350	11200	29550
Разом	13400	54050	34950	89000

Розподіл загальновиробничих витрат за січень–березень 20XX року [1]

№	Показники	Січень	Лютий	Березень
1	База розподілу при нормальній потужності, од.		4500	
2	ЗВВ при нормальній потужності, грн., у тому числі:		29250	
2.1	змінні, грн.		18000	
2.2	постійні, грн.		11250	
3	Норматив постійних ЗВВ при нормальній потужності на од. бази розподілу (ряд. 2.2 : ряд. 1), грн.		2,50	
4	Фактичний обсяг виробництва, од. продукції	4200	4650	4550
5	Фактична сума ЗВВ, у т.ч:	29300	30150	29550
5.1	змінні, грн.	17200	18500	18350
5.2	постійні, грн.	12100	11650	11200
6	Сума постійних ЗВВ, які можуть бути включені до виробничої собівартості: ряд. 3 × ряд. 4, але не більше фактичних постійних ЗВВ (ряд. 5.2), грн.	10500	11625	11200
7	Нерозподілені постійні ЗВВ (списують до дебету субрахунку 901): (ряд. 5.2 – ряд. 6), грн.	1600	25	–
8	Загальна сума ЗВВ, що включають до складу виробничої собівартості (списується до дебету рахунка 23): (ряд. 5.1 + ряд. 6), грн.	27700	30125	29550

Загальновиробничі витрати (змінні та розподілені постійні) щомісячно розподіляють між різними видами продукції (робіт, послуг). Розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання має проводитися пропорційно обраній базі розподілу.

Обирають базу, як правило, з урахуванням таких умов:

- база відображає зв'язок між накладними витратами та причинами, що впливають на них;
- за базу приймають таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільшою мірою впливає на величину накладних витрат.

Залежно від галузевої приналежності підприємства базою для розподілу загальновиробничих витрат між окремими видами продукції (робіт, послуг) можуть бути:

- загальний фонд оплати праці або нарахована заробітна плата основних робітників виробництва за видами продукції (робіт, послуг);
- прямі витрати на виробництво продукції (робіт, послуг);
- прямі матеріальні витрати;
- кошторисні ставки за коефіцієнто-машино-годинами роботи обладнання;
- кількість відпрацьованого обладнання машино-годин;
- витрати праці в людино-годинах тощо.

Найчастіше розподіл загальновиробничих витрат між окремими видами продукції (робіт, послуг) здійснюють пропорційно нарахованій заробітній платі основних робітників виробництва або сумі прямих витрат.

норматив (коефіцієнт) розподілу витрат на одиницю об'єкта калькулювання	=	фактична сума розподілюваних загальновиробнич их витрат	:	величина бази розподілу за звітний період
---	---	--	---	---

частина ЗВВ, що включається до виробничої собівартості об'єкта витрат	=	норматив (коефіцієнт) розподілу витрат на одиницю об'єкта калькулювання	×	величина бази розподілу, що належить до конкретного об'єкта витрат
---	---	--	---	--

Приклад. Протягом звітнього періоду цех випускав два види продукції. ЗВВ розподіляються пропорційно прямим матеріальним витратам.

Норматив розподілу дорівнює: $108200 : 156890 = 0,689655$

Розподіл загальновиробничих витрат

Виріб	Прямі витрати, грн.				Загальновиробничі витрати, що включаються до собівартості, грн.	Виробнича собівартість продукції, грн.
	матеріальні	на оплату праці	інші прямі	разом		
1	2	3	4	5	6*	7 (гр. 5+гр. 6)
А	74145	13514	11698	99357	51134	150491
Б	82745	22124	20299	125168	57066	182234
Разом	156890	35638	31997	224525	108200	332725

*Значення графі 6 розраховано як добуток графі 2 та нормативу розподілу пропорційно матеріальним витратам:

$$74145 \times 0,689655 = 51134 \text{ грн.};$$

$$82745 \times 0,689655 = 57066 \text{ грн.}$$

В обліку сума визнаних загальновиробничих витрат відображається за дебетом однойменного рахунка 91.

Цей рахунок є збирально-розподільним і не має сальдо на кінець звітного періоду.

Для окремого обліку постійних і змінних загальновиробничих витрат до рахунка 91 рекомендують відкривати рахунки другого порядку. Наприклад:

- 911 «Змінні загальновиробничі витрати»;
- 912 «Постійні загальновиробничі витрати».

Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведуть за місцями їх виникнення (цехами, дільницями та іншими підрозділами), а всередині підрозділів – за статтями (видами) витрат.

Бухгалтерський облік загальновиробничих витрат

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Нараховано амортизацію необоротних активів загальновиробничого призначення	83	13
		91	83
2	Передано запаси для використання в загальновиробничих цілях	80	20, 22, 28
		91	80
3	Списано витрати на службові відрядження апарату управління цеху (дільниці)	84	372
		91	84
		91	84
4	Нараховано забезпечення майбутніх виплат загальновиробничого призначення (забезпечення виплат відпусток апарату управління цехом)	81, 82, 84	47
		91	81, 82, 84
		91	84
5	Нараховано заробітну плату загальновиробничому персоналу	81	661
		91	81
6	Нараховано ЄСВ на заробітну плату загальновиробничого персоналу	821	651
		91	821
10	Списано вартість послуг, робіт допоміжних цехів, використаних для загальновиробничих цілей	91	232
11	Списано змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати на витрати виробництва	23	91
12	Уключено нерозподілені постійні загальновиробничі витрати до складу собівартості реалізованої продукції	90	91



5. Облік адміністративних витрат та витрат на збут

Адміністративні витрати – це загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством [2]:

- – загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- – витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- – витрати на утримання ОЗ, інших необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- – винагороди за професійні послуги (аудиторські, юридичні тощо);
- – витрати на зв'язок;
- – витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- – податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім тих, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- – плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти тощо.

Облік адміністративних витрат

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу	92	661
2	Нараховано ЄСВ на заробітну плату адміністративного персоналу	92	651
3	Списано запаси, використані на адміністративні потреби	92	20, 22, 25, 26
4	Нараховано амортизацію необоротних активів загальногосподарського призначення	92	13
5	Відображено послуги сторонніх організацій загальногосподарського призначення: на суму без ПДВ на суму ПДВ	92 641	685 685
6	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791	92

Витрати на збут – витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), а саме [2]:

- – витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- – витрати на ремонт тари;
- – оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- – витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- – витрати на передпродажну підготовку товарів;
- – витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- – витрати на утримання ОЗ, інших необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- – витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- – витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- – витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства тощо.

Облік витрат на збут

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована заробітна плата персоналу збуту	93	661
2	Нараховано ЄСВ на заробітну плату адміністративного персоналу	93	651
3	Списано запаси, використані на збутові потреби	93	20, 22, 25, 26
4	Нараховано амортизацію необоротних активів збутового призначення	93	13
5	Відображено послуги сторонніх організацій збутового призначення: на суму без ПДВ на суму ПДВ	93 641	685 685
6	Списано витрати на збут на фінансові результати	791	93

Тема 14

ОБЛІК ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ



Питання:

1. Облік доходів підприємства.
2. Облік доходів майбутніх періодів.
3. Облік фінансових результатів діяльності підприємства.
4. Нарахування податку на прибуток.

Рекомендована література:

1. Миколенко, О. П. (2016). *Бухгалтерський облік* [online]. Харків: Вид-во НУА, ч. 2, 2016 с. Available at: <http://dspace.nua.kharkov.ua/jspui/handle/123456789/1757> [Accessed 25 Nov. 2023].
2. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> [Accessed 25 Nov. 2023].
3. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [Accessed 25 Nov. 2023].
4. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01> [Accessed 25 Nov. 2023].
5. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00> [Accessed 25 Nov. 2023].
6. Rada.gov.ua, (2023). *Цивільний кодекс України* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> [Accessed 25 Nov. 2023].



1. Облік доходів підприємства

Доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) (абз. 8 п. 3 розд. I НП(С)БО 1).

П. 5 П(С)БО 15 передбачено **дві обов'язкові умови визнання доходу:**

- збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства);
- оцінка доходу може бути достовірно визначена [2].

Дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнають за наявності всіх наведених нижче умов (п. 8 П(С)БО 15):

- **покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);**
- **підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);**
- **сума доходу може бути достовірно визначена;**
- **є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно. Визначені [2].**



При цьому дохід не визнають, якщо відбувається обмін продукцією (товарами, роботами, послугами тощо), які є подібними за призначенням і мають однакову справедливу вартість.

За загальним правилом (ч. 1 ст. 334 ЦКУ) право власності на майно у набувача виникає за датою передання майна [6].
Переданням майна вважається вручення його набувачеві або перевізникові, організації зв'язку для відправлення, пересилання майна, відчуженого без зобов'язання доставки. Проте перехід права власності та (або) всіх ризиків і вигод, з цим пов'язаних, іноді випереджає в часі «фізичне» отримання товару покупцем та/або надходження його на склад покупця.

Відображення в балансі контрольованих активів, що не доїхали на підприємство (**у дорозі**), допускається нормами Інструкції № 291. Наприклад, в описі рахунка 20 «Виробничі запаси», наказано відображати на ньому інформацію, у тому числі, про сировину й матеріали, які є в дорозі (та в переробці).

Приклад. За договором постачання товар має бути доставлений продавцем до місця призначення – до обласного центру покупця. Саме там згідно з умовами договору і перейдуть до покупця всі ризики та вигоди (право власності) на товари, що поставляються. Продажна вартість товару (продукції) – 120000 грн., у т. ч. ПДВ – 20000 грн. Собівартість товару (продукції) у продавця – 70000 грн. Хронологія операцій така:

28 грудня – товари відправлено зі складу продавця до місця призначення, зазначеного в договорі;

29 грудня – продавець отримав оплату за відвантажені товари;

31 грудня – товар доставлено в місце призначення;

3 січня наступного року – товар доставлено на склад покупця.



Бухгалтерський облік постачання товару

Дата	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума,
У продавця				
28.12	Відвантажено товари на адресу покупця	287 Товари відвантажені	281	70000
28.12	Нараховано ПЗ з ПДВ	643	641 / пдв	20000
29.12	Отримано оплату за відвантажені товари	311	681	120000
31.12	Доставлено товари в місце призначення та відображено:			
	дохід від реалізації	361	702	120000
	списання раніше нарахованого ПДВ	702	643	20000
	собівартість реалізованих товарів	902	287	70000
31.12	Залік заборгованостей	681	361	120000
У покупця				
29.12	Перераховано передоплату продавцеві	371	311	120000
31.12	Доставлено товари продавцем в обумовлене місце (право власності перейшло до покупця)			
	на вартість товарів без ПДВ	288 Товари в дорозі	631	100000
	на суму ПДВ	644	631	20000
31.12	Залік заборгованостей	631	371	120000
03.01	Прибули товари на склад покупця	281	288	100000
03.01	Відображено податковий кредит	641 / ПДВ	644	20000

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнають виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу, якщо можна достовірно оцінити результат цієї операції.

Вважають, що результат може бути достовірно оцінений за наявності таких умов (п. 10 П(С)БО 15):

- є можливість достовірної оцінки доходу;
- існує ймовірність надходження економічних вигод від надання послуг;
- є можливість достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- є можливість достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг і необхідних для їх завершення.

Оцінку ступеня завершеності послуг можуть проводити трьома методами:

- 1) вивченням виконаної роботи;
- 2) вивченням питомої ваги послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- 3) визначенням питомої ваги витрат, які понесе підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.



Дохід від безоплатного отримання активів.

Згідно з п. 21 П(С)БО 15 [2], якщо безоплатно отриманий актив забезпечує надходження економічних вигод протягом декількох звітних періодів, то доходи визнають на систематичній основі протягом тих періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Порядок визнання пасивних доходів

№	Вид доходу	Коли визнають
1	Проценти	У звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування і строку використання переданих активів з урахуванням економічного змісту відповідної угоди
2	Роялті	За принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди
3	Дивіденди	У періоді прийняття рішення про їх виплату

У загальному випадку дохід відображають в обліку в сумі, що дорівнює справедливій вартості активів, які отримані або підлягають отриманню (п. 21 П(С)БО 15) [2].

Для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на підставі П(С)БО всі доходи підприємства класифікуються за видами діяльності.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю:

- **основна діяльність** включає операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є головною метою створення підприємства та забезпечують основну частку його доходу;
- **інша операційна діяльність** включає реалізацію інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій), операції з надання майна в операційну оренду (якщо це неосновний вид діяльності), створення резерву сумнівних боргів, купівлю–продаж іноземної валюти тощо.

Фінансова діяльність – це діяльність, що призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства.

Інвестиційна діяльність – це придбання та реалізація необоротних активів і фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Визнані доходи класифікують таким чином (п. 7 П(С)БО 15):

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Класифікація доходів згідно Плану рахунків

Код	Назва
70	Доходи від реалізації
71	Інший операційний дохід
72	Дохід від участі в капіталі
73	Інші фінансові доходи
74	Інші доходи
76	Страхові платежі
79	Фінансові результати

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – це загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів і непрямих податків і зборів (ПДВ, акцизного податку тощо).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) є тією ж виручкою, але вже очищеною від сум наданих знижок, непрямих податків і зборів, вартості повернених раніше проданих товарів, а також доходів, що належать за договорами комітентам (принципалам тощо).

70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції
		702	Дохід від реалізації товарів
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг
		704	Вирахування з доходу
		705	Перестраховування

До складу інших операційних доходів потрапляють усі інші доходи операційної діяльності, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Інші операційні доходи обліковують на субрахунках рахунка 71.

71	Інший операційний дохід	710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
		711	Дохід від купівлі–продажу 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	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів
		719	Інші доходи від операційної діяльності

До фінансових доходів відносять дивіденди, проценти та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, що обліковуються за методом участі в капіталі). Їх обліковують на відповідних субрахунках **рахунка 73**. Доходи від участі в капіталі відокремлені, оскільки порядок їх визначення регулює окреме П(С)БО 12. Обліковують ці доходи на субрахунках **рахунка 72**.

72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства
		722	Дохід від спільної діяльності
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані
		732	Відсотки одержані
		733	Інші доходи від фінансових операцій

Інші доходи включають доходи, що виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства.

Такі доходи відображені у бухгалтерському обліку на відповідних субрахунках **рахунка 74**.

74	Інші доходи	740	Дохід від зміни вартості фінансових інструментів
		741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій
		742	Дохід від відновлення корисності активів
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів
		746	Інші доходи



2. Облік доходів майбутніх періодів

Доходи майбутніх періодів є доходами, які були отримані протягом поточного і попередніх звітних періодів, при цьому належать до наступних звітних періодів.

Такі доходи не можуть бути одразу віднесені до складу доходів звітного періоду, оскільки вони не відповідають критеріям визнання доходу, наведеним у П(С)БО 15.

До доходів майбутніх періодів відносять:

доходи у вигляді отриманих авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи;

передплату газет, журналів, періодичних і довідкових видань;

виручку від продажу квитків транспортних і театральних-видовищних підприємств;

абонентну плату за користування засобами зв'язку тощо.

Для узагальнення інформації про доходи майбутніх звітних періодів призначено рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів».

За Кт цього рахунку відображають суму отриманих доходів майбутніх періодів.

За Дт – їх списання на відповідні рахунки обліку доходів і включення до складу доходів звітного періоду.

Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведуть за їх видами, датами виникнення та визнання доходами звітного періоду.

Приклад. У січні 20XX року на поточний рахунок підприємства від орендаря надійшов авансовий платіж за оренду офісного приміщення за період із січня по березень 20XX року в сумі 6210,0 грн. (у т.ч. ПДВ – 1035,0 грн.).

Облік доходів майбутніх періодів

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
Січень 20XX року				
1	Надійшов орендний платіж від орендаря	311	681	6210
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641 /пд в	1035
3	Визнано дохід поточного звітного періоду (6210 грн. : 3 міс.)	377	713	2070
4	Списано раніше відображену суму податкових зобов'язань з ПДВ	713	643	345
5	Відображено залік заборгованостей	681	377	2070
6	Відображено доходи майбутніх періодів (без ПДВ) (6210 – 1035) – (2070 – 345)	681	69	3450
7	Списано раніше відображену суму податкових зобов'язань з ПДВ (1035 – 345)	681	643	690
Лютий 2016 року				
8	Визнано дохід поточного звітного періоду (3450 : 2 міс.)	69	713	1725
Березень 2016 року				
9	Визнано дохід поточного звітного періоду: (3450 – 1725)	69	713	1725



3. Облік фінансових результатів діяльності підприємства

Для обліку та узагальнення інформації про фінансові результати в розрізі окремих видів діяльності призначено рахунок 79 «Фінансові результати». Він має такі субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої діяльності».

Списання доходів і витрат на субрахунки рахунка 79 здійснюють наприкінці звітного року або щомісячно.

Рахунок 79 «Фінансові результати»

За Дт показують суми, списані в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належну суму нарахованого податку на прибуток.

За Кт відображають суми, списані в порядку закриття відповідних рахунків обліку доходів.

Дебетове сальдо свідчить про **збитковість** відповідних видів діяльності за звітний період.

Сальдо за Кт свідчить про те, що підприємство у звітному періоді отримало **прибуток**

Закриваючи рахунок 79, його сальдо (залишок) списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», що має такі субрахунки:

- 441 «Прибуток нерозподілений»;
- 442 «Непокриті збитки»;
- 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Якщо в обліку на дату балансу значиться **прибуток** (кредитове сальдо за субрахунками 791, 792, 793), його відносять на збільшення нерозподіленого прибутку (зменшення непокритого збитку) з відповідних субрахунків:
Дт 791, 792, 793 – Кт 441 (442).

У свою чергу, **збиток** від операційної, фінансової та іншої діяльності зменшить нерозподілений прибуток (збільшить непокритий збиток) кореспонденцією відповідних субрахунків:
Дт 441 (442) – Кт 791, 792, 793.



4. Нарахування податку на прибуток

Податок на прибуток, що розрахований у податковому обліку та підлягає сплаті до бюджету, відображають у загальному порядку за Кт субрахунку 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Податок на прибуток»). Відповідно сплату податку відображають за Дт субрахунку 641.



Для обліку витрат з податку на прибуток призначено рахунок 98 «Податок на прибуток».

За Дт цього рахунка відображають нарахування податку на прибуток, за Кт – його віднесення на фінансові результати з відображенням на рахунку 79, доходи від податку на прибуток.

На рахунку 98 обліковують витрати (дохід) з податку на прибуток, визначені відповідно до П(С)БО 17 [4]/

Суб'єкти малого підприємництва застосовують П(С)БО 25 і визнають витрати з податку на прибуток у сумі поточного податку, визначеного за правилами ПКУ.

Розрахований податок на прибуток вони відображають проводкою:

Дт 98 – Кт 641 /ПНП.

Якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9, роблять проводку:

Дт 85 – Кт 641 /ПНП.



Підприємства, які належать до суб'єктів великого або середнього підприємництва, зобов'язані визначати витрати (дохід) з податку на прибуток з урахуванням відстрочених податків.

Відстрочені податки (відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов'язання) рахують:

високодохідні підприємства, які не є суб'єктами малого підприємництва (середня чисельність працівників перевищує 50 осіб та/або дохід понад 10 млн євро);

малодохідні підприємства – не суб'єкти малого підприємництва (середня чисельність працівників перевищує 50 осіб), які самостійно прийняли рішення розраховувати податкові різниці

Відстрочені податкові активи – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковими базами.

Відстрочене податкове зобов'язання – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Витрати (дохід) з податку на прибуток (ВП) у загальному випадку:

$$ВП = ПП + \Delta ВПЗ - \Delta ВПА,$$

де ПП – поточний податок на прибуток відповідно до вимог ПКУ;

$\Delta ВПЗ$ – зміна суми ВПЗ за звітний період, тобто різниця між сальдо за Кт рахунка 54 на кінець звітного року і сальдо за цим рахунком на початок звітного року;

$\Delta ВПА$ – зміна суми ВПА за звітний період, тобто різниця між сальдо за Дт рахунка 17 на кінець звітного року і сальдо за цим рахунком на початок звітного року.

Таким чином, у таких суб'єктів господарювання поточний податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету (Кт 641 / ПНП), і витрати з податку на прибуток (Дт 98), як правило, не однакові.

У свою чергу, нараховують зобов'язання з поточного податку на прибуток за Кт субрахунку 641 у кореспонденції з Дт:

- ✓ **98 «Податок на прибуток»** – у сумі, не пов'язаній з відстроченими податками;
- ✓ **17 «Відстрочені податкові активи» (ВПА)** – у разі нарахування поточного податку на прибуток за рахунок нарахування ВПА;
- ✓ **54 «Відстрочені податкові зобов'язання» (ВПЗ)** – у разі нарахування поточного податку на прибуток за рахунок списання раніше нарахованих ВПЗ.

Тема 15

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА



Питання:

1. Мета, склад та елементи фінансової звітності.
2. Баланс (Звіт про фінансовий стан).
3. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).
4. Звіт про рух грошових коштів.
5. Звіт про власний капітал.

Рекомендована література:

1. Миколенко, О. П. (2016). *Бухгалтерський облік* [online]. Харків: Вид-во НУА, ч. 2, 2016 с. Available at: <http://dspace.nua.kharkov.ua/jspui/handle/123456789/1757> [Accessed 25 Nov. 2023].
2. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»* [online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [Accessed 25 Nov. 2023].
3. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text> [Accessed 25 Nov. 2023].
4. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> [Accessed 25 Nov. 2023].
5. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Порядку подання фінансової звітності* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> [Accessed 25 Nov. 2023].
6. Rada.gov.ua, (2023). *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [[online]. Київ, Україна. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [Accessed 25 Nov. 2023].
7. Rada.gov.ua, (2023). *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»* [online]. Київ, Україна. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> [Accessed 25 Nov. 2023].



1. Мета, склад та елементи фінансової звітності

Звітність підприємств – це система узагальнюючих та взаємопов'язаних показників наведених у спеціально затверджених формах звітності: бухгалтерської, фінансової, за податками, з загальнообов'язкового державного соціального страхування, статистичної, внутрішньо фірмової тощо, яка подається користувачам та характеризують результати і умови діяльності підприємства за визначений (звітний) проміжок часу.

Загальні вимоги до фінансової звітності викладені в НП(С)БО 1, затвердженому наказом МФУ від 07.02.2013 р. № 73 [2].

Це положення встановлює:

- ціль фінансових звітів;
- їх склад;
- звітний період;
- якісні характеристики та принципи, якими слід користуватися під час складання фінансових звітів;
- вимоги до розкриття інформації в фінансових звітах.

Фінансова звітність – це основний вид звітності порівняно з іншими видами звітності, які складають підприємства (статистична, податкова та спеціалізована).

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, яка відображує фінансовий стан підприємства та результати його діяльності за звітний період (НП(С)БО1) [2].

Мета фінансової звітності – забезпечення широкого кола користувачів інформацією, необхідною для прийняття обґрунтованих економічних рішень.



Користувачі фінансової звітності

Користувачі фінансової звітності	Інформаційні потреби
1	2
Інвестори	Здатність підприємства платити дивіденди. Прийняття рішення щодо руху інвестицій.
Працівники	Стабільність і прибутковість підприємства. Збереження робочих місць, оплата праці і пенсійне забезпечення.
Банки	Своєчасне повернення кредитів і одержання відсотків.
Постачальники інші кредитори	Своєчасність сплати рахунків.
Клієнти, замовники	Можливість одержання необхідних товарів, послуг.
Уряд	Своєчасність і повнота сплати податків.
Громадськість	Вплив діяльності підприємства на добробут суспільства (зайнятість, екологію)

Класифікація фінансової звітності:

1) За терміном складання:

- квартальна;
- річна;

2) За формою створення підприємств:

- державна;
- приватна;
- колективна;

3) За видами діяльності підприємства:

- **прибуткова** – звітність прибуткових підприємств;
- **неприбуткова** – звітність неприбуткових організацій;

4) За обсягом наведеної інформації:

- **індивідуальна звітність** – характеризує діяльність конкретного підприємства;
- **консолідована звітність** – характеризує стан і результати діяльності підприємства в сукупності з дочірніми підприємствами;



5) За обсягом наданих послуг (робіт) та чисельністю:

- загальна;
- суб'єктів малого підприємництва;

6) За змістом звітних даних:

- **типова звітність** – відображаються однакового змісту показники, що характерні для усіх підприємств незалежно від виду діяльності та форми власності;
- **спеціалізована звітність** – характеризує діяльність підприємств і організацій окремої галузі економіки або її підгалузей;

7) За ступенем узагальнення даних:

- **первинна звітність** – звітність окремих підприємств;
- **зведена звітність** – одержують шляхом підсумовування даних первинної звітності. За відомчою приналежністю така звітність складається всіма міністерствами, відомствами, у вищих органах управління, а за територіальним принципом і галузями економіки – органами статистики.

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Підприємства, що працюють за П(с)БО 1 [2] Підприємства, що працюють за П(с)БО 25 [7]

- Баланс (Звіт про фінансовий стан), ф. №1;
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), ф. №2;
- Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), ф. №3;
- Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом), ф. №3;
- Звіт про власний капітал, ф. №4;
- Примітки до фінансової звітності, ф. №5
- Інформація за сегментами, ф. №6

- Баланс, ф. №1–м, №1–мс;
- Звіт про фінансові результати, ф. №2–м, №2–мс

Групи елементів фінансових звітів та їх визначення [2]

Назва звіту	Групи елементів звітів	Визначення
Баланс	Активи	Ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, від яких очікується надходження майбутніх економічних вигод до підприємства
	Зобов'язання	Заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди
	Власний капітал	Частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань
Звіт про фінансові результати	Доходи	Збільшення економічних вигод у вигляді надходжень активів або зменшення зобов'язань, що призводять до збільшення власного капіталу (крім збільшення власного капіталу за рахунок вкладів власників)
	Витрати	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за виключенням зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)

Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності [6] :

- 1) автономність підприємства;
- 2) безперервність діяльності;
- 3) періодичність;
- 4) історична (фактична, первинна) вартість;
- 5) нарахування та відповідність доходів і витрат;
- 6) послідовність;
- 7) обачність;
- 8) превалювання економічного змісту над юридичною формою;
- 9) повнота висвітлення;
- 10) єдиний грошовий вимірник.





2. Баланс (Звіт про фінансовий стан)

Баланс – це форма звіту, котра відображає активи, зобов'язання та власний капітал підприємства на певну дату (згідно НП(С)БО 1) [2].

Баланс складається з двох частин – активу та пасиву. Підсумок активу балансу повинен дорівнювати пасиву (сумі зобов'язань та власного капіталу).

Актив походить від латинського *activus* і означає той, що діє, знаходиться у постійному русі, функціонує. Цей термін використовується для позначення частини Балансу, де показуються в згрупованому вигляді активи (ресурси) підприємства.

Пасиви – від латинського *passivus*, що означає бездіяльний, той що знаходиться у спокої або пасивний. Застосовується для назви частини Балансу, в якій відображаються у згрупованому вигляді зобов'язання і власний капітал підприємства.

Між складовими елементами балансу існує взаємозв'язок:

$$\text{Актив} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання}$$

Актив містить три розділи:

- I. Необоротні активи;
- II. Оборотні активи;
- III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття.



Пасив має чотири обов'язкові розділи та один-додатковий:

- I. Власний капітал;
- II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення;
- III. Поточні зобов'язання і забезпечення;
- IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття;
- V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду (додатковий рядок Балансу).

Додаток 1
до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку
1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"

Підприємство _____ Дата (рік, місяць, число) _____
Територія _____ за ЄДРПОУ _____
Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОАТУУ _____
Вид економічної діяльності _____ за КОПФГ _____
Середня кількість працівників _____ за КВЕД _____
Адреса, телефон _____

КОДИ	
	01

Одиниці виміру: тис. грн. без десятикового знаку (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма N 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)

Складено (зробити позначку "✓" у відповідній клітинці):
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку _____
за міжнародними стандартами фінансової звітності _____

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на _____ 20__р.

Форма №1 Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095		
II. Оборотні активи			
Заласи	1100		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інші поточні дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195		
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300		

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425 () ()		
Вилучений капітал	1430 () ()		
Усього за розділом I	1495		
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	1595		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695		
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900		

Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Річний Баланс складають станом на 31 грудня звітного періоду.

Одиниця виміру показників у формі № 1 – тис. грн. без десяткового знаку.

Можна не заповнювати статті, по яких відсутня інформація, а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, перерахованих в додатку 3 до НП(С)БО №1.

При складанні Балансу необхідно дотримуватися наступних умов:

1. Статті з типової форми №1 не наводяться у випадку, якщо відображена в них інформація буде неістотною, а також якщо в попередньому звітному періоді вона теж не наводилася.

2. Статті з переліку додаткових статей додаються, якщо інформація є суттєвою та оцінка статті може бути достовірно визначена.

3. Всі статті балансу повинні бути розділені на оборотні/необоротні. Потрібно дотримуватися принципу переведення довгострокових активів і зобов'язань, які підлягають погашенню протягом 12 місяців з дати балансу, до складу поточних.

Суттєва інформація – це “інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності” (згідно п.3 розділу I НП(С)БО №1).



3. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

Загальною формою розрахунку фінансового результату є формула:

$$\text{ДОХІД} - \text{ВИТРАТИ} = \text{ПРИБУТОК (ЗБИТОК)}$$

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід [2].

Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період.



Звіт за формою 2 складається накопиченим підсумком з початку року та відноситься до річної та квартальної форм звітності.

Це таблиця, де окремі показники доходів, витрат та фінансових результатів наведені в такий послідовності, що дозволяє підставляти їх у затвердженому алгоритмі та виходити на кінцевий показник – чистий прибуток (збиток).

Звіт складається в тисячах гривень без десяткових знаків, окрім розд. IV, де грошові показники наводяться в гривнях із копійками.

Звіт про фінансові результати включає чотири розділи:

- розділ I “Фінансові результати”;
- розділ II “Сукупний дохід”;
- розділ III “Елементи операційних витрат”;
- розділ IV “Розрахунок показників прибутковості акцій”;



У першому розділі форми № 2, який має назву «Фінансові результати» наводиться інформація про доходи і витрати від операційної, – інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, у т.ч. про:

- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- валовий прибуток або збиток від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг),
- фінансові результати від операційної діяльності (прибуток або збиток),
- фінансові результати до оподаткування і після оподаткування (прибуток або збиток),
- витрати (дохід) по податку на прибуток,
- прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування,

Кінцевий результат розділу 1 форми № 2 – чистий фінансовий результат – записується у рядку 2350 «Прибуток» або 2355 «Збиток».

I. Фінансові результати

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	6560	6437
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(5530)	(5318)
Валовий: прибуток	2090	1030	1119
збиток	2095	(-)	(-)
Інші операційні доходи	2120	453	311
Адміністративні витрати	2130	(267)	(271)
Витрати на збут	2150	(43)	(44)
Інші операційні витрати	2180	(19)	(20)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	1154	1095
збиток	2195	(-)	(-)
Дохід від участі в капіталі	2200	61	72
Інші фінансові доходи	2220	43	42
Інші доходи	2240	19	20
Фінансові витрати	2250	(52)	(53)
Втрати від участі в капіталі	2255	(-)	(4)
Інші витрати	2270	(9)	(11)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	1216	1161
збиток	2295	(-)	(-)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	(364,8)	(348,3)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	851,2	812,7
збиток	2355	(-)	(-)

Другий розділ звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) має назву «Сукупний дохід». У ньому наводиться інформація про інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства, а саме:

- дооцінку (уцінку) необоротних активів та фінансових інструментів,
- накопичені курсові різниці,
- податку на прибуток, пов'язаний із іншим сукупним доходом.

При заповненні другого розділу форми № 2 використовується підсумок розділу 1.

Кінцевий результат – сукупний дохід – визначається як алгебраїчна сума підсумків розділу 1, рядок 2350 прибуток та рядку 2460 розділу 2 даної форми.

II. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	851,2	812,7

Третій розділ звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) називається «**Елементи операційних витрат**». Інформація, що наведена в ньому, дає можливість провести факторний аналіз динаміки і структури витрат на виробництво, управління, збут та інших операційних витрат за економічними елементами з метою прийняття оперативних управлінських рішень.

III. Елементи операційних витрат

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	1932	2138
Витрати на оплату праці	2505	1929	1620
Відрахування на соціальні заходи	2510	714	590
Амортизація	2515	726	699
Інші операційні витрати	2520	567	606
Разом	2550	5868	5653

Четвертий розділ форми № 2 фінансової звітності «Розрахунок показників прибутковості акцій» – стосується лише акціонерних товариств, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах (ринках), у т.ч. товариств, які перебувають в процесі випуску таких акцій, отже стосується публічних акціонерних товариств.

IV. Розрахунок показників прибутковості акцій

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	300	42 500
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	310	48 600
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	320	20,03
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	330	17,51
Дивіденди на одну просту акцію	2650	340	2



4. Звіт про рух грошових коштів

Звіт про рух грошових коштів (НП(С)БО 1) — звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності [2].

Метою складання звіту про рух грошових коштів є (НП(С)БО 1) надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період [2].

Така інформація дає можливість оцінити:

- зміни в активах підприємства;
- фінансовий стан підприємства (ліквідність, стійкість, платоспроможність);
- маневреність з грошовими коштами;
- планування використання грошових коштів;
- достовірність складання Балансу та звіту про фінансові результати.

Звіт про рух грошових коштів відповідає на такі питання:

Яка діяльність (операційна, фінансова, інвестиційна) дала найбільше надходження грошей.

На які цілі витратили грошові кошти: погашення заборгованості, інвестиційні вклади або інше.

Які причини розбіжностей між одержаним прибутком (збитком) і грошовими коштами, бо для підприємства важливий не лише паперовий прибуток, але й реально отримані активи.

Звіт про рух грошових коштів відображає зміни у чистих активах підприємства, а також його можливість здійснювати платежі за поточними зобов'язаннями (ліквідність) у майбутньому.

Звіт показує, наскільки ефективно підприємство використовувало свої грошові кошти, на що їх використовувало і як генерувало.

Послідовність складання звіту про рух грошових коштів визначається НП(С)БО 1.

Звіт заповнюють у вигляді таблиці, яка складається з рядків (від 3000 до 3415) та граф.

Рядки поділено на розділи, які характеризують операційну, інвестиційну та фінансову діяльність.

Розділи Звіту про рух грошових коштів:

– розділ I – операційна діяльність (основна та інші види діяльності, які не є інвестиційними або фінансовими);

– розділ II – інвестиційна діяльність (придбання та реалізація необоротних активів і фінансових інвестицій, які не відносяться до еквівалентів грошових коштів);

– розділ III – фінансова діяльність (діяльність, яка приводить до змін роз-міру і складу власного і позикового капіталу підприємства).

Грошові потоки від операційної діяльності включають:

- надходження коштів від продажу готової продукції, товарів, робіт, послуг;
- надходження коштів від здачі майна в оренду;
- витрати на оплату сировини, товарів, робіт, послуг (постачальникам), та інші витрати операційної діяльності (електроенергія опалення, водопостачання, послуги зв'язку тощо);
- виплати за розрахунками з персоналом;
- сплата відсотків за користування кредитами;
- сплата податків, внесків, зборів тощо.

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	5520	
Повернення податків і зборів	3005		
у тому числі податку на додану вартість	3006		
Цільового фінансування	3010		
Інші надходження	3095	18	
Витрачання на оплату:			
Товарів (робіт, послуг)	3100	(5009)	()
Праці	3105	(252)	()
Відрахувань на соціальні заходи	3110	(50)	()
Зобов'язань з податків і зборів	3115	(123)	()
Інші витрачання	3190	(19)	()
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	85	

Грошові потоки від інвестиційної діяльності включають:

надходження грошей від реалізації корпоративних прав (акцій, частки у капіталі інших підприємств) та боргових зобов'язань інших підприємств, необоротних активів, майнових комплексів, від отримання дивідендів, від повернення раніше наданих позик тощо;

видаток коштів внаслідок придбання корпоративних прав, боргових зобов'язань, необоротних активів, майнових комплексів, від надання позик тощо.

II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності

Надходження від реалізації: фінансових інвестицій	3200		
необоротних активів	3205		
Надходження від отриманих: відсотків	3215		
дивідендів	3220		
Надходження від деривативів	3225		
Інші надходження	3250		
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	()	
необоротних активів	3260	()	
Виплати за деривативами	3270	()	
Інші платежі	3290	()	
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295		

Грошові потоки від фінансової діяльності включають:

надходження грошових коштів від продажу власних акцій, та боргових зобов'язань (облігацій), векселів, надходження внесків до статутного фонду, отримання банківських кредитів тощо;

видаток коштів внаслідок викупу власних акцій, часток у статутному капіталі, облігацій, повернення кредитів, сплати дивідендів тощо.

III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності

Надходження від:			
Власного капіталу	3300		
Отримання позик	3305	90	
Інші надходження	3340		
Витрачання на:			
Викуп власних акцій	3345	()	
Погашення позик	3350		
Сплату дивідендів	3355	()	
Інші платежі	3390	()	
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	90	
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400	175	
Залишок коштів на початок року	3405	10	
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410		
Залишок коштів на кінець року	3415	185	



5. Звіт про власний капітал

Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду (НП(С)БО 1) [2].

Мета звіту — надання користувачам адекватної достовірної інформації про зміни в акціонерному капіталі (чистих активах) підприємства протягом звітного періоду.

У Звіті про власний капітал наводиться узагальнена інформація про всі доходи і витрати, що впливали на акціонерний капітал протягом звітного періоду, які дають можливість користувачам оцінювати зміни у фінансовому стані підприємства та виявляти основні причини цих змін.

Інформація, подана у Звіті про власний капітал, дає користувачам змогу оцінювати причини та наслідки змін, що відбуваються з власним капіталом під-приємства у результаті:

– діяльності протягом звітного періоду;

– включення окремих прибутків та збитків безпосередньо до капіталу;

– операцій, пов'язаних з діяльністю власників;

– коригувань, пов'язаних зі зміною облікової політики.

Звіт являє собою таблицю, побудовану за шаховим принципом, у якій:

– у графах указано джерела формування власного капіталу;

– у рядках – інформація про зміну власного капіталу у розрізі джерел його формування протягом звітного року.

Звіт заповнюється в тисячах гривень, у цілих числах.

Дебетові обороти за відповідними рахунками власного капіталу відображаються у Звіті в дужках і віднімаються.

Стаття	Код рядка	Зареєстрований (пайовий) капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на початок року	4000	3454	1186	300	880	100	(400)	-	5520
Коригування:									
Зміна облікової політики	4005	-	-	-	-	-	-	-	-
Виправлення помилок	4010	-	-	-	-	40	-	-	40
Інші зміни	4090	-	-	-	-	-	-	-	-
Скоригований залишок на початок року	4095	3454	1186	300	880	140	(400)	-	5560
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100	-	-	-	-	80	-	-	80
Інший сукупний дохід за звітний період	4110	--	-	-	-	-	-	-	-
Розподіл прибутку:									
Виплати власникам (дивіденди)	4200	-	-	-	-	(140)	-	-	(140)
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205	-	-	-	-	-	-	-	-
Відрахування до резервного капіталу	4210	-	-	-	6	(6)	-	-	-

Внески учасників: Внески до капіталу	4240	-	-	-	-	-	-	-	-
Погашення заборгованості з капіталу	4245	-	-	-	-	-	400	-	400
Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток)	4260	-	-	-	-	-	-	(300)	(300)
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265	-	-	-	-	-	-	-	-
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270	(300)	-	-	-	-	-	300	-
Вилучення частки в капіталі	4275	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші зміни в капіталі	4290	-	-	20	-	-	-	-	20
Разом змін у капіталі	4295	(300)	-	20	6	(66)	400	-	60
Залишок на кінець року	4300	3154	1186	320	886	74	-	-	5620

Навчальне видання

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

**Навчальний наочний посібник для студентів
економічних спеціальностей**

(українською мовою)

**В авторській редакції
Комп'ютерний набір *Л. О. Рубан***

Підписано до друку 11.05.2024. Формат 60×84/16.

Папір офсетний. Гарнітура «Таймс».

Ум. друк. арк. 12,7. Обл.-вид. арк. 41.4.

Тираж 100 пр. Зам №

План навч. р., поз. № 2 в переліку робіт кафедри

Видавництво Народної української академії

Свідоцтво № 1153 від 16.12.2002.

Надруковано у видавництві Народної української академії
Україна, 61000, Харків, МСП, вул. Лермонтовська, 27.