

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
Національний аерокосмічний університет ім. М. Є. Жуковського  
«Харківський авіаційний інститут»

**М. С. Татар**

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК**

Навчальний посібник

Харків «ХАІ» 2021

УДК 657 (075.8)  
Т23

Рецензенти: д-р екон. наук, проф. В. М. Даніч,  
д-р екон. наук, проф. Н. В. Якименко-Терещенко

**Татар, М. С.**

Т23 Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб. / М. С. Татар. – Харків :  
Нац. аерокосм. ун-т ім. М. Є. Жуковського «Харків. авіац. ін-т», 2021.  
– 200 с.

ISBN 978-966-662-858-2

Розглянуто суть та види бухгалтерського обліку, систему рахунків бухгалтерського обліку, процеси документування, інвентаризації, оцінювання, калькулювання. Наведено облік активів, зобов'язань та власного капіталу, облік витрат, доходів та фінансових результатів тощо. Визначено склад, елементи, порядок складання та подання фінансової звітності.

Для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів.

Іл. 2. Табл. 21. Бібліогр.: 11 назв

**УДК 657 (075.8)**

ISBN 978-966-662-858-2

© Татар М. С., 2021  
© Національний аерокосмічний  
університет ім. М. Є. Жуковського  
«Харківський авіаційний інститут», 2021

## ЗМІСТ

<b>Вступ.....</b>	<b>6</b>
<b>1 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, ЙОГО СУТЬ, ВИДИ ТА ЗАВДАННЯ. ПРЕДМЕТ І МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....</b>	<b>7</b>
1.1 Бухгалтерський облік у системі господарського обліку.....	7
1.2 Нормативна база ведення бухгалтерського обліку .....	9
1.3 Організація ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.....	10
1.4 Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку.....	11
1.5 Господарські засоби, джерела їх утворення та господарські процеси.....	11
1.6 Елементи методу бухгалтерського обліку.....	16
<b>2 СИСТЕМА РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС.....</b>	<b>19</b>
2.1 Бухгалтерські рахунки: будова та порядок здійснення записів....	19
2.2 Класифікація та План рахунків бухгалтерського обліку.....	21
2.3 Суть подвійного запису та алгоритм складання бухгалтерської проводки.....	25
2.4 Узагальнення поточної облікової інформації.....	25
2.5 Зміст, будова та види бухгалтерського балансу.....	28
<b>3 ОБЛІК НАЙВАЖЛИВІШИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ ТА ЯВИЩ.....</b>	<b>30</b>
3.1 Облік процесу постачання.....	30
3.2 Облік процесу виробництва.....	31
3.3 Облік процесу реалізації.....	33
3.4 Порядок формування результатів господарювання.....	35
<b>4 ДОКУМЕНТУВАННЯ. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ. ОЦІНЮВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ .....</b>	<b>37</b>
4.1 Порядок документального оформлення господарських операцій.....	37
4.2 Класифікація документів.....	40
4.3 Організація документообігу на підприємстві.....	42
4.4 Завдання, види інвентаризації та випадки її проведення.....	43
4.5 Техніка проведення інвентаризації.....	46
4.6 Відображення результатів інвентаризації в обліку.....	46
4.7 Грошовий вимірник у бухгалтерському обліку.....	47
4.8 Види оцінювання об'єктів обліку.....	47
4.9 Калькулювання як система обчислення собівартості продукції...	49
<b>5 ТЕХНІКА І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА.....</b>	<b>53</b>
5.1 Поняття та класифікація облікових реєстрів.....	53
5.2 Характеристика форм ведення бухгалтерського обліку.....	54
5.3 Автоматизовані форми ведення бухгалтерського обліку.....	57

5.4 Загальні вимоги до фінансової звітності.....	58
<b>6 ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....</b>	<b>61</b>
6.1 Основні засоби та їх класифікація.....	61
6.2 Оцінювання основних засобів.....	62
6.3 Рахунки та документи, призначені для обліку основних засобів..	65
6.4 Амортизація основних засобів та методи її нарахування.....	68
6.5 Поняття та облік нематеріальних активів.....	75
<b>7 ОБЛІК ЗАПАСІВ.....</b>	<b>77</b>
7.1 Визначення запасів, їх класифікація, визнання та оцінювання....	77
7.2 Рахунки, призначені для обліку запасів.....	77
7.3 Документальне оформлення операцій із запасами.....	80
7.4 Облік МШП.....	80
<b>8 ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ.....</b>	<b>82</b>
8.1 Визначення та види грошових коштів.....	82
8.2 Облік грошових коштів у касі.....	82
8.3 Облік грошових коштів на рахунках у банку.....	86
8.4 Рахунки, призначені для обліку грошових коштів.....	87
<b>9 ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ.....</b>	<b>89</b>
9.1 Визначення та класифікація фінансових інвестицій.....	89
9.2 Облік поточних фінансових інвестицій.....	90
9.3 Облік довгострокових фінансових інвестицій.....	92
9.4 Оцінювання фінансових інвестицій на дату балансу.....	92
9.5 Облік фінансових інвестицій, що надають право власності.....	93
9.6 Відображення довгострокових фінансових інвестицій за методом участі в капіталі.....	94
9.7 Облік фінансових інвестицій до погашення.....	95
<b>10 ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ.....</b>	<b>97</b>
10.1 Поняття та класифікація дебіторської заборгованості.....	97
10.2 Облік та документальне оформлення розрахунків з покупцями.....	100
10.3 Облік витрат майбутніх періодів.....	101
<b>11 ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ.....</b>	<b>102</b>
11.1 Визначення власного капіталу, його структура та призначення.....	102
11.2 Порядок реєстрації та формування статутного капіталу підприємства.....	109
11.3 Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів.....	112
<b>12 ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ.....</b>	<b>117</b>
12.1 Види та порядок обліку зобов'язань.....	117
12.2 Облік розрахунків з оплати праці та страхування.....	119
12.3 Облік податків та розрахунків з фондами соціального страхування.....	129
12.4 Облік доходів майбутніх періодів.....	132

<b>13 ОБЛІК ВИТРАТ</b> .....	<b>134</b>
13.1 Нормативні джерела обліку витрат.....	134
13.2 Групування та склад витрат.....	135
13.3 Облік витрат.....	140
13.4 Облік витрат майбутніх періодів.....	143
13.5 Облік витрат від браку у виробництві.....	143
<b>14 ОБЛІК ДОХОДІВ</b> .....	<b>145</b>
14.1 Нормативне регулювання обліку доходів.....	145
14.2 Визнання та класифікація доходів.....	146
14.3 Оцінювання доходу.....	149
14.4 Облік доходів.....	149
14.5 Розкриття інформації про доходи у примітках до фінансової звітності.....	151
<b>15 ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ</b> .....	<b>152</b>
15.1 Бухгалтерський облік фінансових результатів.....	152
15.2 Облік нерозподіленого прибутку.....	154
15.3 Економічна суть, класифікація та принципи побудови звітності.....	155
15.4 Склад, елементи, порядок складання та подання фінансової звітності.....	157
<b>16 ОСНОВИ ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ</b> .....	<b>162</b>
16.1 Суть, значення та визначення міжнародних стандартів фінансової звітності.....	162
16.2 Порівняльна характеристика міжнародних стандартів та положень (стандартів) бухгалтерського обліку.....	163
16.3 МСФЗ і концептуальна основа.....	167
<b>Тести для перевірки знань</b> .....	<b>171</b>
<b>Бібліографічний список</b> .....	<b>189</b>
<b>Додаток А Порядок заповнення форми № 2</b> .....	<b>190</b>

## ВСТУП

Розвиток ринкових відносин та динамічність зовнішнього середовища сприяють активному пошуку методів підвищення ефективності управління суб'єктами господарювання, що потребує більш широкого використання бухгалтерської інформації.

Управління виробничо-господарською діяльністю в сучасних динамічних і непередбачуваних умовах потребує більш якісної організації бухгалтерського обліку, ключовим завданням якого є формування повної, достовірної й неупередженої інформації про діяльність суб'єкта господарювання, що в свою чергу необхідно внутрішнім і зовнішнім користувачам бухгалтерської звітності.

Завдання бухгалтерського обліку як засобу забезпечення ефективного управління підприємством обумовлені впровадженням систем інтенсивного використання трудових ресурсів. Вони, з одного боку, поглиблюють завдання обліку в забезпеченні збереження майна підприємства, а з іншого – спрямовані на формування інформаційної бази для прийняття ефективних управлінських рішень. Сьогодні в умовах ринкової економіки важливе значення має формування системи показників, що дають змогу розкривати результати діяльності підприємства.

У зв'язку з цим бухгалтерський облік сьогодні є важливою складовою економічної науки, що забезпечує технологію отримання необхідної інформації про суб'єкта господарювання. Він тісно пов'язаний з такими науками, як статистика, фінанси, фінансовий аналіз, податкова система, менеджмент, з правовими та соціальними науками. Основоположні принципи бухгалтерського обліку однакові для суб'єктів господарювання всіх видів економічної діяльності та забезпечують єдині підходи до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

# 1 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, ЙОГО СУТЬ, ВИДИ ТА ЗАВДАННЯ. ПРЕДМЕТ І МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

## 1.1 Бухгалтерський облік у системі господарського обліку

У широкому розумінні облік означає спостереження, вимірювання та реєстрацію важливих для людини природних та суспільних явищ, які впливають на її життєдіяльність. Зокрема, таким явищем є господарська діяльність – будь-яка діяльність, що пов'язана з виробництвом, обміном і споживанням матеріальних та нематеріальних благ. Суб'єктами господарської діяльності є фізичні та юридичні особи.

**Господарський облік** являє собою процес відображення кількісних і якісних характеристик господарської діяльності з надання повної і правдивої інформації для прийняття рішень.

Господарський облік поділяють на три види:

- 1) оперативний — використовується для спостереження і контролю за окремими операціями і процесами з метою управління ними в період їх здійснення;
- 2) статистичний — вивчає і контролює масові суспільно-економічні та окремі типові явища і процеси;
- 3) бухгалтерський — відображає господарську діяльність підприємств, організацій і установ.

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

**Внутрішні користувачі** задовольняють свої інформаційні потреби щодо ефективності роботи апарату управління, прибутковості організацій, прийняття управлінських і планових рішень, стабільності і прибутковості підприємства, збереження робочих місць, оплати праці і пенсійного забезпечення тощо. До них належать: власники підприємств, управлінський персонал, робітники і службовці.

**Зовнішні користувачі** поділяються на користувачів, які:

- 1) мають прямий фінансовий інтерес: інвестори, постачальники, замовники, покупці, підрядники, банки та небанківські кредитні установи;
- 2) не мають прямого фінансового інтересу: органи державного регулювання і контролю, учасники фондового і товарних ринків;
- 3) не мають фінансового інтересу взагалі: аудиторські фірми, фінансові аналітики та радники, судові та арбітражні органи, громадські організації, профспілки.

**Основні функції бухгалтерського обліку:**

– інформаційна — полягає в забезпеченні інформацією про фінансовий стан і діяльність підприємства внутрішніх і зовнішніх користувачів;

– контрольна — полягає в можливості контролювати використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства методами бухгалтерського обліку;

– оцінювальна — полягає у вартісному вимірюванні та визнанні в обліку різнопланових об'єктів.

Щоб відобразити господарські засоби й процеси, що здійснюються на підприємстві, їхні кількісні та якісні характеристики в обліку застосовують такі **види вимірників**:

1) натуральні, які забезпечують відображення об'єктів обліку в одиницях маси, об'єму, площі, потужності тощо;

2) трудові, які використовують для визначення затраченої праці в одиницях робочого часу – днях, годинах, хвилинах;

3) грошовий (вартісний), який застосовують для обчислення вартості об'єктів обліку.

### **Класифікація бухгалтерського обліку:**

#### **1. За сферою діяльності:**

- виробничо-господарський;
- бюджетний;
- банківський.

#### **2. За обліковими функціями:**

– фінансовий — комплексний облік ресурсів та господарської діяльності підприємства шляхом суцільного і безперервного відображення господарських операцій за звітний період;

– управлінський — процес підготовки інформації, необхідної керівництву для потреб внутрішнього менеджменту поточної виробничої діяльності підприємства;

– податковий — специфічний функціональний облік, що здійснюється з метою нарахування та сплати податків відповідно до вимог податкового законодавства.

**Принцип бухгалтерського обліку** — це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінюванні та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні ґрунтуються на таких основних принципах:

1. **Обачність** — застосування в бухгалтерському обліку методів оцінювання, які повинні запобігати недооцінці зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

2. **Повне висвітлення** — фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні й потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

3. **Автономність** — кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства.



4. **Послідовність** — принцип постійного (із року в рік) застосування підприємством вибраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

5. **Безперервність** — оцінювання активів та зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі.

6. **Нарахування та відповідність доходів і витрат** — для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

7. **Превалювання змісту над формою** — операції обліковуються відповідно до їх суті, а не лише виходячи з юридичної форми.

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

9. **Єдиний грошовий вимірник** — вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у фінансовій звітності в єдиній грошовій оцінці.

10. **Періодичність** — можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

## 1.2 Нормативна база введення бухгалтерського обліку

Ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності регламентуються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (ПСБО), які розробляються і вдосконалюються з урахуванням вимог міжнародних стандартів та особливостей системи обліку, що склалася в Україні, та Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996–XIV.

НПСБО — це офіційно затверджені правила та методологічні основи ведення обліку в Україні, використання яких є обов'язковим для підприємств, установ, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ). На сьогодні Міністерством фінансів України запроваджено 31 ПСБО, норми яких охоплюють практично всі основні ділянки обліку, а саме:

НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності";

НП(С)БО 2 "Консолідована фінансова звітність";

П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах";

П(С)БО 7 "Основні засоби";

П(С)БО 8 "Нематеріальні активи";

П(С)БО 9 "Запаси";  
П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість";  
П(С)БО 11 "Зобов'язання";  
П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції";  
П(С)БО 13 "Фінансові інструменти";  
П(С)БО 14 "Оренда";  
П(С)БО 15 "Дохід";  
П(С)БО 16 "Витрати";  
П(С)БО 17 "Податок на прибуток";  
П(С)БО 18 "Будівельні контракти";  
П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств";  
П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів";  
П(С)БО 22 "Вплив інфляції";  
П(С)БО 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін";  
П(С)БО 24 "Прибуток на акцію";  
П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва";  
П(С)БО 26 "Виплати працівникам";  
П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність";  
П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів";  
П(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами";  
П(С)БО 30 "Біологічні активи";  
П(С)БО 31 "Фінансові витрати";  
П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість";  
П(С)БО 33 "Витрати на розвідку запасів корисних копалин";  
П(С)БО 34 "Платіж на основі акцій";  
Примітки до річної фінансової звітності.

### 1.3 Організація ведення бухгалтерського обліку на підприємстві

Підприємство самостійно визначає облікову політику, вибирає форму бухгалтерського обліку, розробляє систему і форми управлінського обліку, затверджує правила документообігу і технологію оброблення облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

**Облікова політика** — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності. Затвердження облікової політики проводиться наказом по підприємству, який повинен містити такі розділи: загальні положення, організація роботи бухгалтерії (форма обліку, робочий план рахунків, графік документообігу, план проведення інвентаризацій, склад звітності), методика ведення обліку.

Згідно з чинним законодавством ведення бухгалтерського обліку на підприємстві може бути організовано шляхом:

- 1) введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- 2) користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, що здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- 3) ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- 4) самостійного ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства, крім тих підприємств, звітність яких повинна оприлюднюватися.

#### 1.4 Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку

Предметом бухгалтерського обліку в широкому розумінні є все те, що відображається в обліку, тобто господарська діяльність. У вузькому розумінні предметом обліку є дії та події господарської діяльності, які трансформуються у своїй сукупності в певний стан і результати господарської діяльності. Предмет обліку обмежується рамками суб'єкта господарювання і складається з окремих елементів, які називають об'єктами. Господарські засоби підприємства класифікують за двома ознаками: складом і розміщенням; джерелами утворення (формування). Під об'єктом обліку розуміють конкретний засіб (майно), джерело його утворення та їх рух у процесі розширеного відтворення. Об'єкти обліку можна об'єднати в такі групи:

- 1) господарські засоби (майно);
- 2) джерела формування засобів;
- 3) господарські процеси.

Таким чином, **предметом бухгалтерського обліку** є господарські засоби, джерела їх утворення, господарські процеси, що відбуваються на підприємстві, та їх результати.

#### 1.5 Господарські засоби, джерела їх утворення та господарські процеси

**Майно** — це основні й оборотні засоби, що належать підприємству, вартість яких відображається в активі бухгалтерського балансу. Тому майно підприємства називають активами. Активи — це ресурси, отримані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до збільшення економічних вигод у майбутньому.

**Матеріальні активи** — це засоби підприємства, які мають матеріально-речову форму. До них належать основні засоби, незавершене будівництво, запаси.

**Основні засоби** — це сукупність засобів праці, які функціонують у незмінній натурально-речовій формі в процесі виробництва, постачання

товарів, надання послуг, здавання в оренду або для здійснення адміністративних функцій, очікуваний строк корисної експлуатації яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). До основних засобів належать земля, будівлі, споруди, обладнання, машини, прилади тощо.

**Незавершене будівництво** — це вартість недобудованих об'єктів, споруд, зведення яких здійснюється для власних потреб підприємства.

**Запаси** — це активи, які утримуються з метою подальшого продажу, споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, управління підприємством або перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу. До запасів належать сировина, матеріали, незавершене виробництво, готова продукція, товари тощо.

**Нематеріальні активи** — це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, але мають вартість і можуть бути ідентифіковані та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам. До них належать права користування природними ресурсами, майном, товарні знаки, авторські права, програмне забезпечення, технології, ноу-хау, гудвіл тощо). Нематеріальні активи, як і основні засоби, переносять свою вартість на витрати виробництва протягом строку їх служби шляхом нарахування амортизації.

**Фінансові активи** — це грошові кошти та їх еквіваленти, контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства; контракт, що надає право обмінюватися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах; інструмент власного капіталу іншого підприємства. До цієї групи належать готівкові кошти в національній та іноземній валютах, фінансові інвестиції підприємства в цінні папери та статутні капітали інших підприємств, дебіторська заборгованість різних фізичних та юридичних осіб перед даним підприємством за відвантажену їм продукцію, товари чи надані послуги. Особи, які мають заборгованість перед цим підприємством, називаються його дебіторами. Фінансові інвестиції та дебіторська заборгованість можуть бути довгостроковими (з терміном погашення понад один рік) і поточними (з терміном погашення до року).

**Необоротні активи** — це сукупність засобів, які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності підприємства. До них належать засоби тривалістю використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік), а саме: основні засоби, капітальні інвестиції, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, інші необоротні активи.

**Оборотні активи** — це господарські засоби, призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу або дванадцяти

місяців з дати балансу, тому всю свою вартість вони відразу переносять на виготовлену з них продукцію. До них належать виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, поточна дебіторська заборгованість, грошові кошти та їх еквіваленти в касі та на рахунках у банку.

Ліквідність активів підприємства — це ступінь їх можливості конвертування в грошову форму з метою своєчасного забезпечення платежів підприємства за поточними фінансовими зобов'язаннями. До абсолютно ліквідних активів належать грошові кошти в національній та іноземній валютах у банках і касі. До ліквідних активів належать дебіторська заборгованість, поточні фінансові вкладення, виробничі запаси, готова продукція, товари; до малоліквідних активів — основні засоби, незавершене будівництво, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів.

Господарські засоби (активи) підприємства формуються за рахунок власних і залучених джерел, які відображаються в пасиві балансу і називаються пасивами.

**До власних джерел** відносять власний капітал та забезпечення. До власного капіталу належать: статутний і пайовий капітал (кошти, які внесли засновники на час реєстрації підприємства), додатковий і резервний капітал, прибуток, одержаний за результатами діяльності. Власний капітал підприємства визначається величиною чистих активів, що обчислюється як різниця між вартістю активів і залучених коштів.

**Зареєстрований пайовий (статутний капітал)** формується за рахунок сукупності вкладів засновників (власників) у майно підприємства для забезпечення його діяльності в розмірах, визначених установчими документами. Розмір статутного капіталу може змінюватися лише за рішенням акціонерів за рахунок додаткових вкладень засновників або за рахунок частини прибутку підприємства. Аналогічно формується і пайовий капітал у кооперативах та спілках. Резервний капітал створюється внаслідок розподілу прибутку і є джерелом коштів, призначених для покриття можливих збитків, непередбачуваних витрат, виплати дивідендів за привілейованими акціями тощо. Його величина має становити не менш ніж 25 % статутного капіталу, а розмір щорічних відрахувань — не менш ніж 5 % від чистого прибутку підприємства. Додатковий капітал формується за рахунок емісійного доходу, дооцінки активів, безоплатно одержаного майна тощо. Нерозподілений прибуток — це сума чистого прибутку, що залишилася в розпорядженні підприємства після сплати податків та розподілу між власниками.

**Забезпечення** являють собою зобов'язання з невизначеними на дату балансу сумою або часом погашення, до складу яких входять забезпечення виплат персоналу, гарантійних зобов'язань, додаткове пенсійне забезпечення тощо. Поряд із забезпеченням до власних джерел

відносять цільове фінансування та цільові надходження, які надаються підприємству з Державного бюджету або іншими фізичними та юридичними особами для реалізації конкретних заходів (науково-дослідні роботи, підготовка кадрів, соціальні потреби тощо).

До залучених джерел формування господарських засобів належать такі, що тимчасово надаються в користування підприємству, а потім повертаються їх власникам на узгоджених між ними умовах. До них відносять кредити банків, фінансові зобов'язання, кредиторську заборгованість. Залучені кошти, які можуть бути довгостроковими і поточними (короткостроковими), називаються зобов'язаннями.

**Зобов'язання** — це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій, погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

**Кредити** — це кошти, які надаються підприємству банками або іншими кредитними установами на умовах повернення, строковості, платності, цільового призначення та забезпеченості. Залежно від терміну повернення кредити поділяють на довгострокові (понад один рік) і короткострокові (до одного року). Фінансові зобов'язання — це додатково залучені кошти, які отримує підприємство, унаслідок емісії та розміщення боргових цінних паперів підприємства на умовах повернення і виплати відсотків або дисконту. Як і кредити банків, вони можуть бути довго- і короткостроковими.

**Кредиторська заборгованість** — це заборгованість підприємства перед іншими фізичними та юридичними особами за отриману від них продукцію, за надані ними послуги або виконані роботи, заборгованість за нарахованими, але не сплаченими податками та іншими платежами. Фізичні та юридичні особи, перед якими підприємство має кредиторську заборгованість, називаються кредиторами.

У процесі господарської діяльності господарські засоби здійснюють постійний кругообіг, змінюючи при цьому форму і вартість, тобто проходять операційний цикл.

**Операційний цикл** — це проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отримання коштів від реалізації виготовленої з них продукції або товарів і послуг. Стадіями кругообігу господарських засобів є такі процеси: постачання, виробництво, реалізація.

**Господарський процес** — це взаємодія трьох складових: засобів праці (будівлі, станки, обладнання, інструменти), предметів праці (сировина, матеріали, паливо, енергія), живої праці (робоча сила). Господарський процес складається з первинних елементів — господарських операцій.

**Господарська операція** — це дія або подія, яка спричиняє зміни в структурі активів, зобов'язань та власному капіталі підприємства.

Витрати, доходи фінансові результати та грошові потоки відображають в обліку в розрізі видів господарської діяльності. Звичайну діяльність підприємства поділяють на операційну, фінансову та інвестиційну.

Основними стадіями кругообороту активів під час основної діяльності є такі господарські процеси: постачання, виробництво, реалізація.

**Операційна діяльність підприємства** – основна діяльність підприємства, пов'язана з виробництвом та (або) реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу, а також інші види діяльності, які не належать до категорії інвестиційної або фінансової діяльності.

Типові приклади руху коштів у межах операційної діяльності:

- грошові надходження від продажу товарів, робіт, послуг;
- грошові виплати постачальникам за товари і послуги;
- грошові виплати з оплати праці;
- сплата податків.

Для підприємств різних галузей операційною діяльністю є:

- для виробничих підприємств – придбання матеріалів і сировини, виробництво продукції та її реалізація;
- для торговельних підприємств – операції з придбання й реалізації товарів;
- для фінансових інститутів – операції із залучення й розміщення капіталу, формування портфеля інвестицій тощо.

**Процес постачання** — це стадія кругообігу, на якій гроші обмінюються на засоби виробництва і ресурси праці. Підприємство в результаті забезпечується матеріальними і трудовими ресурсами. Об'єктами обліку є витрати на придбання засобів і ресурсів, обсяг їх заготівлі, розрахункові операції з постачальниками.

**Процес виробництва** — це стадія кругообігу, на якій створюються блага шляхом поєднання засобів виробництва із робочою силою (виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг). Об'єктами обліку є витрати (засоби праці в розмірі зношеної частини, сировина, паливо, енергія, праця та її оплата), собівартість продукції, наявність та рух готової продукції.

**Процес реалізації** – це стадія кругообігу, на якій виготовлена товарна продукція продається і набуває грошової форми, що дає можливість почати наступний операційний цикл кругообігу капіталу. Об'єктами обліку є витрати, пов'язані з відвантаженням та реалізацією продукції, обсяг відвантаження та реалізації продукції, обчислення доходу та прибутку від реалізації продукції, розрахунки з покупцями та за зобов'язаннями з податковими та іншими органами.

**Інвестиційна діяльність підприємства** – це операції з інвестиціями, якими є кошти, цільові банківські вклади, цінні папери, обладнання, ліцензії та інтелектуальні цінності, з метою отримання прибутку. Інвестиційна

діяльність, яка розглядається паралельно з операційною діяльністю, полягає у вкладенні капіталу поза поточною виробничою діяльністю, тобто в активи, які не належать до класу оборотних активів, що використовуються у виробничо-комерційному циклі. У цьому випадку інвестиційна діяльність – це реальні інвестиції в основні фонди і портфельні інвестиції в цінні папери.

Інвестиційну діяльність залежно від виду інвестицій поділяють на *реальне інвестування* в основні засоби і *фінансове (портфельне) інвестування* в цінні папери та капітал інших підприємств.

До типових прикладів руху коштів унаслідок інвестиційної діяльності можна віднести такі:

- придбання фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів;
- отримання відсотків, дивідендів;
- дезінвестиції, тобто повернення (вивільнення) заморожених у конкретних майнових об'єктах коштів; дезінвестиції можуть здійснюватися шляхом реалізації або ліквідації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів.

**Фінансова діяльність підприємства** (в частині фінансування підприємницької діяльності) – це діяльність із фінансовими ресурсами підприємства, результатом якої є зміна структури його власного й позикового капіталу. Отже, основний зміст фінансової діяльності (у вузькому розумінні) полягає у фінансуванні підприємства. Рух грошових коштів унаслідок фінансової діяльності визначається на основі змін у статтях балансу за розділами:

- «Власний капітал»;
- «Довгострокові зобов'язання і забезпечення»;
- «Поточні зобов'язання і забезпечення».

До типових прикладів руху коштів унаслідок фінансової діяльності слід віднести:

- надходження власного капіталу;
- отримання позичок;
- погашення позичок;
- сплата дивідендів.

До об'єктів бухгалтерського обліку відносять доходи та витрати, які несе підприємство під час господарської діяльності, а також фінансові показники економічної життєдіяльності, найважливішими з яких є прибуток і збиток.

## 1.6 Елементи методу бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік, як і кожна наука, має свій метод. Для розкриття суті бухгалтерського обліку широко використовують загальнонаукові методи: діалектичний, історичний та системний підходи, метод індукції і



дедукції. Поряд із загальнонауковими методами бухгалтерський облік має свої специфічні методи (прийоми), які обумовлені суттю самого предмета, технологією обліку, завданнями та вимогами.

**Метод бухгалтерського обліку** — це сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких вивчають його предмет. Бухгалтерський облік вивчає свій предмет за допомогою таких методів:

- 1) хронологічне і систематичне спостереження;
- 2) вимірювання господарських засобів і процесів;
- 3) реєстрація та класифікація даних з метою їх систематизації;
- 4) узагальнення інформації з метою звітності.

Облікові дані формуються за допомогою таких елементів методу:

- документування;
- інвентаризація;
- оцінювання;
- калькулювання;
- бухгалтерський рахунок;
- подвійний запис;
- бухгалтерський баланс;
- фінансова звітність.

Методу спостереження відповідають прийоми документування та інвентаризації. Вимірювання здійснюють оцінюванням і калькулюванням. Реєстрацію та класифікацію (поточне групування) проводять на рахунках за допомогою подвійного запису.

Узагальнення інформації з метою звітності відбувається у бухгалтерському балансі та фінансовій звітності.

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

**Інвентаризація** — метод підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку, який полягає у виявленні фактичної наявності і стану залишків майна підприємства шляхом їх описування, підрахунку і оцінювання та зіставлення отриманих даних із даними бухгалтерського обліку. Метою проведення інвентаризації є приведення у відповідність облікових даних до фактичної наявності цінностей.

**Оцінювання** — спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку, суть якого полягає в перерахунку натуральних і трудових характеристик об'єктів обліку у вартісні відповідно до встановлених пропорцій.

**Калькулювання** — це метод обчислення собівартості виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг шляхом вимірювання та розподілу витрат, які належать до того чи іншого об'єкта калькулювання (виробу, процесу, замовлення тощо). Облік кругообігу капіталу ґрунтується на трьох калькуляціях: собівартості придбання (постачання, закупівлі), виробничої собівартості та повної собівартості реалізованої продукції.

**Бухгалтерський рахунок** — спосіб систематичного спостереження, поточного групування та відображення інформації про стан та зміни в складі окремих об'єктів обліку (господарських засобів, джерел їх утворення та господарських процесів).

**Подвійний запис** — метод відображення кожної господарської операції одночасно за дебетом одного і кредитом іншого рахунка в одній і тій самій сумі.

**Бухгалтерський баланс** — метод узагальнення даних про майно суб'єкта господарювання за видами (складом і розміщенням) і джерелами утворення в грошовому вимірі на певну дату.

**Фінансова звітність** — метод підсумкового узагальнення і одержання системи економічних показників, що характеризують господарську діяльність підприємства за звітний період.

### Контрольні запитання

1. Дайте визначення господарському обліку та охарактеризуйте його види.
2. Що являє собою бухгалтерський облік?
3. Які функції виконує бухгалтерський облік і в чому вони полягають?
4. Охарактеризуйте групи зовнішніх користувачів облікової інформації.
5. Які види вимірників використовуються в обліку?
6. Класифікація бухгалтерського обліку за сферою діяльності.
7. Класифікація бухгалтерського обліку за обліковими функціями.
8. Для чого встановлено принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності?
9. Назвіть принципи бухгалтерського обліку.
10. Що таке Положення (стандарти) бухгалтерського обліку?
11. Що таке облікова політика підприємства?
12. Як може бути організовано ведення бухгалтерського обліку на підприємстві?
13. Що є предметом бухгалтерського обліку?
14. Охарактеризуйте об'єкти бухгалтерського обліку.
15. Дайте визначення активам підприємства.
16. Класифікація активів в обліку за формами функціонування.
17. Класифікація активів в обліку за характером участі в процесі обороту.
18. Що таке ліквідність активів?
19. Класифікація активів в обліку за ступенем ліквідності.
20. Що відносять до матеріальних, нематеріальних і фінансових активів?
21. Що таке дебіторська заборгованість? Кого називають дебіторами підприємства?

22. Які активи вважаються оборотними?
23. Які активи вважаються необоротними?
24. Що таке пасиви?
25. Що належить до власних джерел утворення засобів?
26. Які джерела утворення засобів є залученими?
27. Що таке кредиторська заборгованість? Кого називають кредиторами підприємства?
28. Що таке операційний цикл і скільки він триває?
29. Охарактеризуйте стадії кругообігу господарських засобів: постачання, виробництво, реалізація.
30. Дайте визначення господарському процесу та господарській операції.

## 2 СИСТЕМА РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

### 2.1 Бухгалтерські рахунки: будова та порядок здійснення записів

Поточний облік стану і змін засобів та джерел їх утворення, господарських процесів та явищ у діяльності підприємства забезпечується за допомогою системи рахунків.

**Бухгалтерський рахунок** — спосіб систематичного спостереження, поточного групування та відображення інформації про стан та зміни в складі окремих об'єктів обліку. Для кожної групи засобів, джерел їх формування та господарських процесів відкривають рахунок (рисунок 2.1).

Унаслідок господарської діяльності активи та пасиви можуть збільшуватися або зменшуватися, що відображається на рахунках окремо. З цією метою рахунок бухгалтерського обліку побудовано у вигляді двосторонньої таблиці, ліву сторону якої називають «*дебет*», а праву — «*кредит*». Шифр і назву рахунка вказують посередині таблиці.

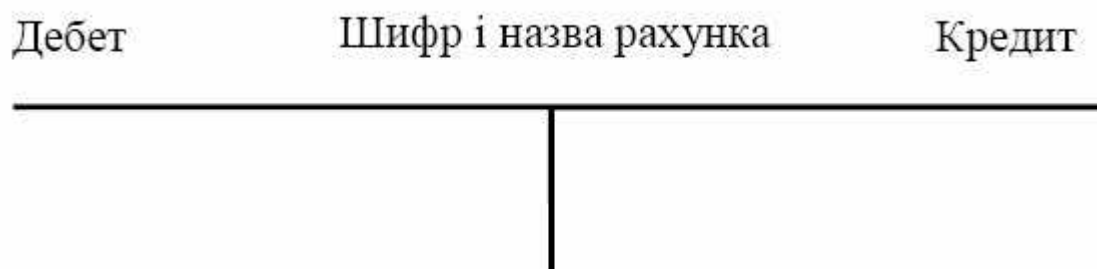


Рисунок 2.1 – Будова рахунка бухгалтерського обліку

Об'єкт обліку характеризується наявністю на певний момент часу засобів або джерел, тому спочатку за рахунком відображають цей стан, який називається **початковим залишком**, або **початковим сальдо**. Після цього за рахунком відображають суми господарських операцій, які спричинили зміни в складі відповідного об'єкта обліку. Збільшення об'єкта обліку записують на одній стороні рахунка, а зменшення — на протилежній. На підставі інформації про початкове сальдо об'єкта обліку та зміни протягом звітного періоду визначають сальдо на кінець звітного періоду. Узагальнена інформація про зміни в складі об'єкта обліку, відображена за дебетом і кредитом, називається оборотом. Підсумки записів за дебетом рахунка називають дебетовим оборотом, підсумки записів за кредитом рахунка — кредитовим оборотом.

Характер записів за активними і пасивними рахунками наведено на рисунку 2.2.

<b>Активний рахунок</b>		<b>Пасивний рахунок</b>	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Початковий залишок			Початковий залишок
Збільшення +	Зменшення	Зменшення	Збільшення +
Оборот за дебетом +	Оборот за кредитом –	Оборот за дебетом +	Оборот за кредитом –
Кінцевий залишок			Кінцевий залишок

Рисунок 2.2 – Характер записів за активними і пасивними рахунками

Залежно від виду об'єктів обліку (засоби або джерела їх утворення) бухгалтерські рахунки поділяють на активні та пасивні. Активні рахунки призначені для обліку наявності та руху засобів і відкриваються для об'єктів, які відображаються в активі бухгалтерського балансу. Пасивні

рахунки призначені для обліку наявності та зміни джерел утворення і відкриваються для об'єктів, які відображаються в пасиві балансу.

При відкритті рахунків початкові сальдо в них записують на підставі даних статей балансу. Оскільки господарські засоби розміщені на лівій стороні балансу — в активі, то й сальдо за активними рахунками записують зліва у дебеті рахунка. Оскільки джерела господарських засобів відображаються в балансі праворуч, то сальдо за пасивними рахунками записують справа в кредиті рахунка. Таким чином, сума всіх залишків за активними рахунками відображає загальну вартість господарських засобів і дорівнює підсумку активу балансу, а сума всіх залишків пасивних рахунків відображає загальний обсяг джерел формування засобів і дорівнює підсумку пасиву балансу. З тієї сторони рахунка, де показується залишок, відображається збільшення об'єкта обліку, а з протилежної — зменшення.

Активні рахунки завжди мають залишок (сальдо) дебетовий (оскільки не можна витратити більше, ніж є в наявності та надійшло); пасивні рахунки — тільки кредитовий (оскільки джерела засобів обмежуються наявними господарськими засобами).

## 2.2 Класифікація та План рахунків бухгалтерського обліку

Порівнюваність і узагальнення даних обліку та звітності забезпечуються використанням єдиної системи рахунків бухгалтерського обліку, яка має форму *Плану рахунків*.

**План рахунків** — це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій і накопичення облікової інформації про діяльність підприємства, необхідної користувачам для прийняття рішень. На сьогодні в Україні застосовують п'ять планів рахунків бухгалтерського обліку:

- підприємств і організацій;
- суб'єктів малого підприємництва;
- бюджетних установ;
- Національного банку України;
- комерційних банків.

План рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій складається з дев'яти класів (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1 – Взаємозв'язок Плану рахунків з формами фінансової звітності

Синтетичні рахунки		Сфера застосування
Код	Назва	
	2	3
<b>Клас 1. Необоротні активи</b>		
10	Основні засоби	Усі види діяльності
11	Інші необоротні матеріальні активи	Усі види діяльності
12	Нематеріальні активи	Усі види діяльності
13	Знос (амортизація) необоротних активів	Усі види діяльності
14	Довгострокові фінансові інвестиції	Усі види діяльності
15	Капітальні інвестиції	Усі види діяльності
16	Довгострокові біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
17	Відстрочені податкові активи	Усі види діяльності
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	Усі види діяльності
19	Гудвіл	Усі види діяльності
<b>Клас 2. Запаси</b>		
20	Виробничі запаси	Усі види діяльності
21	Поточні біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Усі види діяльності
23	Виробництво <sup>-1</sup>	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати	Промисловість
26	Готова продукція	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	Усі види діяльності
<b>Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи</b>		
30	Готівка	Усі види діяльності
31	Рахунки в банках	Усі види діяльності
33	Інші кошти	Усі види діяльності
34	Короткострокові векселі одержані	Усі види діяльності

Продовження таблиці 2.1

Синтетичні рахунки		Сфера застосування
Код	Назва	
35	Поточні фінансові інвестиції	Усі види діяльності
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	Усі види діяльності
37	Розрахунки з різними дебіторами	Усі види діяльності
38	Резерв сумнівних боргів	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів	Усі види діяльності
<b>Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань</b>		
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	Усі види діяльності
41	Капітал у дооцінках	Усі види діяльності
42	Додатковий капітал	Усі види діяльності
43	Резервний капітал	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Усі види діяльності
45	Вилучений капітал	Усі види діяльності
46	Неоплачений капітал	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Усі види діяльності
48	Цільове фінансування і цільові надходження	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	Страхова діяльність
<b>Клас 5. Довгострокові зобов'язання</b>		
50	Довгострокові позики	Усі види діяльності
51	Довгострокові векселі видані	Усі види діяльності
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	Усі види діяльності
54	Відстрочені податкові зобов'язання	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання	Усі види діяльності
<b>Клас 6. Поточні зобов'язання</b>		
60	Короткострокові позики	Усі види діяльності
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	Усі види діяльності
62	Короткострокові векселі видані	Усі види діяльності
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	Усі види діяльності
64	Розрахунки за податками й платежами	Усі види діяльності
65	Розрахунки за страхування	Усі види діяльності
66	Розрахунки за виплатами працівникам	Усі види діяльності
67	Розрахунки з учасниками	Усі види діяльності
68	Розрахунки за іншими операціями	Усі види діяльності
69	Доходи майбутніх періодів	Усі види діяльності
<b>Клас 7. Доходи і результати діяльності</b>		
70	Доходи від реалізації	Усі види діяльності
71	Інший операційний дохід	Усі види діяльності

Продовження таблиці 2.1

Синтетичні рахунки		Сфера застосування
Код	Назва	
72	Дохід від участі в капіталі	Усі види діяльності
73	Інші фінансові доходи	Усі види діяльності
74	Інші доходи	Усі види діяльності
76	Страхові платежі	Страхова діяльність
79	Фінансові результати	Усі види діяльності
<b>Клас 8. Витрати за елементами</b>		
80	Матеріальні витрати	Усі види діяльності
81	Витрати на оплату праці	Усі види діяльності
82	Відрахування на соціальні заходи	Усі види діяльності
83	Амортизація	Усі види діяльності
84	Інші операційні витрати	Усі види діяльності
85	Інші затрати	Усі види діяльності
<b>Клас 9. Витрати діяльності</b>		
90	Собівартість реалізації	Усі види діяльності
91	Загальновиробничі витрати	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати	Усі види діяльності
93	Витрати на збут	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	Усі види діяльності
95	Фінансові витрати	Усі види діяльності
96	Втрати від участі в капіталі	Усі види діяльності
97	Інші витрати	Усі види діяльності
98	Податок на прибуток	Усі види діяльності
<b>Клас 0. Позабалансові рахунки</b>		
01	Орендовані необоротні активи	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	Усі види діяльності
03	Контрактні зобов'язання	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	Усі види діяльності
05	Гарантії та забезпечення надані	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані	Усі види діяльності
07	Списані активи	Усі види діяльності
08	Бланки суворого обліку	Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування	Усі види діяльності

У Плані рахунків використано децимальну систему кодування, при якій кожна цифра в коді рахунка визначає відповідну складову (клас, синтетичний рахунок, субрахунок). Наприклад, код 281 означає: 2 — клас «Запаси»; 8 — синтетичний рахунок «Товари»; 1 — субрахунок «Товари на складі».



## 2.3 Суть подвійного запису та алгоритм складання бухгалтерської проводки

Економічна суть господарської операції полягає в тому, що вона викликає подвійні та рівновеликі зміни засобів та джерел їх формування. Подвійний характер господарської операції зумовлює необхідність відображення її на рахунках методом подвійного запису. **Подвійний запис** – метод відображення кожної господарської операції одночасно за дебетом одного і кредитом іншого рахунка в одній і тій самій сумі.

Взаємозв'язок між рахунками, що виникає внаслідок подвійного запису, називається **кореспонденцією** рахунків (або бухгалтерською **проводкою**), а рахунки — кореспондуючими. Залежно від кількості кореспондуючих рахунків розрізняють прості й складні бухгалтерські проводки. **Простою** називають таку бухгалтерську проводку, при якій один рахунок дебетується, а інший – кредитується на одну й ту саму суму, тобто коли кореспондують між собою тільки два рахунки. **Складною** називають таку бухгалтерську проводку, при якій один рахунок дебетується, а кілька кредитується на загальну суму, або, навпаки, один кредитується, а кілька дебетується на загальну суму.

### **Алгоритм складання бухгалтерської проводки:**

- 1) зі змісту господарської операції визначаються об'єкти обліку, які зазнають змін під впливом даної операції;
- 2) залежно від виду об'єктів обліку визначається характеристика рахунків, на яких вони обліковуються;
- 3) за кожним об'єктом обліку встановлюється характер змін, що відбулися (збільшення, зменшення);
- 4) залежно від характеристики рахунків (активний, пасивний) та змін, що відбулися з кожним об'єктом обліку, визначається, який рахунок дебетується, а який – кредитується.

Кожну складну бухгалтерську проводку можна розкласти на декілька простих. Проте застосування у практиці обліку складних проводок дає змогу зменшити кількість записів та зробити їх більш наочними.

Для забезпечення єдиних підходів до відображення операцій розробляються інструкції і типові кореспонденції рахунків, які наводяться в спеціальних довідниках та в коментарях до плану рахунків.

## 2.4 Узагальнення поточної облікової інформації

Господарські операції відбуваються і реєструються в певній хронологічній послідовності, а дані про стан та рух окремих об'єктів обліку систематизуються на рахунках. **Хронологічний запис** — це запис операцій у календарній послідовності їх виникнення. Здійснюється в спеціальних журналах з обов'язковим відображенням нумерації господарських операцій, їх змісту, сум і кореспондуючих рахунків. Підсумок

журналу показує загальну суму зареєстрованих за місяць операцій і використовується для перевірки повноти і правильності відображення операцій на рахунках. Загальні підсумки, проведені у журналі сум за дебетом і кредитом, повинні збігатися з їхніми оборотами (таблиця 2.2).

Групування інформації про проводки шляхом перенесення на відповідні бухгалтерські рахунки для накопичення і узагальнення називається **систематичним обліком**. У практиці облікової роботи хронологічний і систематичний облік може вестися паралельно в окремих облікових реєстрах або комбіновано шляхом поєднання хронологічного і систематичного записів у таких облікових реєстрах, як Журнал-Головна, журнали-ордери тощо.

Таблиця 2.2 – Форма журналу реєстрації операцій

Номер запису, дата	Зміст господарської операції та підстава (документ)	Сума, грн	Кореспондуючі рахунки	
			Дт	Кт

Залежно від обсягів інформації і рівня узагальнення рахунки бухгалтерського обліку поділяються на такі:

1) синтетичні — призначені для обліку економічно однорідних груп засобів, їх джерел та господарських процесів у грошовому вимірнику; облік, який здійснюють на підставі таких рахунків, називається синтетичним;

2) аналітичні — призначені для формування детальної інформації про конкретні види засобів, джерел їх утворення та господарських процесів у грошовому, натуральних та трудових вимірниках; облік, який здійснюється на підставі аналітичних рахунків, називається аналітичним.

Синтетичні рахунки конкретизуються в аналітичних рахунках.

Кількість аналітичних рахунків до відповідного синтетичного визначається залежно від наявності об'єктів обліку і завдань із деталізації інформації. Між синтетичними та аналітичними рахунками існує взаємозв'язок, зумовлений тим, що за ними на підставі одних і тих самих документів відображаються одні й ті самі операції, але з різним ступенем деталізації: на синтетичному рахунку відображається загальна сума, а на відкритих до нього аналітичних рахунках — часткові суми. В межах синтетичного рахунка для отримання узагальнених показників може проводитися додаткове групування однорідних аналітичних рахунків шляхом формування субрахунків, які також називають синтетичними рахунками другого порядку.

Відображення господарських операцій за синтетичними та аналітичними рахунками являє собою поточний бухгалтерський облік. Рахунки відкривають на підставі даних балансу, і протягом місяця на них із

журналу реєстрації господарських операцій переносять проведені кореспонденції рахунків. На підставі цих даних наприкінці місяця за кожним рахунком визначають обороти за дебетом і кредитом і виводять кінцеве сальдо. Поточне узагальнення змін, що відбуваються в складі господарських засобів і їхніх джерел, здійснюється за допомогою оборотних відомостей. Оборотна відомість є способом узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку з метою перевірки повноти і правильності облікових записів і характеристики руху засобів та джерел їх утворення за звітний період.

Оборотні відомості складають і за синтетичними, і за аналітичними рахунками. У них відображають обороти за дебетом і кредитом рахунків, а також залишки (сальдо) на початок і кінець звітної періоду (місяця). Оборотна відомість за синтетичними рахунками будується у вигляді багатографної таблиці за контокорентною формою (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3 – Форма оборотної відомості за синтетичними рахунками

Назва рахунка	Сальдо на початок		Оборот за місяць		Сальдо на кінець	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Разом	X <sub>1</sub>	X <sub>1</sub>	X <sub>2</sub>	X <sub>2</sub>	X <sub>3</sub>	X <sub>3</sub>

Повноту облікових записів за синтетичними рахунками перевіряють шляхом порівняння підсумків дебетових і кредитових оборотів в оборотній відомості з підсумками журналу реєстрації операцій за звітний період. При повному відображенні всіх господарських операцій підсумок журналу (хронологічний облік) повинен дорівнювати підсумку оборотів за дебетом і кредитом оборотної відомості (систематичний облік).

Шахова оборотна відомість будується за принципом шахової дошки. Усі рахунки в ній записують двічі в одній і тій самій послідовності: по вертикалі і горизонталі, за дебетом і кредитом (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4 – Форма шахової оборотної відомості

Дт / Кт	Сальдо на початок		Рахунки				Оборот за дебетом	Сальдо на кінець	
	Дт	Кт						Дт	Кт
Рахунки									
...									
Оборот за кредитом									
Усього сальдо									

Сума в клітинці шахової оборотної відомості вказує на те, який рахунок дебетується, а який – кредитується. Обороти за кожним рахунком

деталізуються відповідно до кореспонденції. У шаховій оборотній відомості можуть бути наведені також сальдо на початок і кінець місяця.

## 2.5 Зміст, будова та види бухгалтерського балансу

Управління фінансово-господарською діяльністю підприємства потребує своєчасної та достовірної інформації про стан та рух господарських засобів за складом і розміщенням, джерелами формування та цільовими призначеннями. Такі відомості можна отримати за допомогою бухгалтерського балансу. **Бухгалтерський баланс** – метод узагальнення даних про склад майна суб'єкта діяльності за видами (складом і використанням) і джерелами утворення на певну дату в узагальненому вартісному вимірнику.

За формою баланс являє собою двосторонню таблицю, ліва сторона якої називається активом і призначена для відображення господарських засобів за складом і розміщенням, а права – пасивом і призначена для відображення джерела формування господарських засобів.

Таблиця 2.5 – Порівняльна характеристика будови балансу у світовій і вітчизняній практиці

Практика	Актив	Пасив
Вітчизняна	Актив будують у порядку зростання ліквідності: – нерухомість; – запаси; – грошові кошти	Пасив будують за скороченням терміну погашення: – акціонерний капітал; – довгострокові зобов'язання; – поточні зобов'язання
Світова	Актив будують у порядку убування ліквідності: – грошові кошти; – запаси; – нерухомість	Пасив будують за зростанням терміну погашення: – поточні зобов'язання; – довгострокові зобов'язання; – акціонерний капітал

**Бухгалтерський баланс** — це форма фінансової звітності, яка містить суттєву інформацію про фінансово-майновий стан підприємства, тому для прийняття обґрунтованих управлінських рішень проводиться аналітичне дослідження економічної суті взаємозв'язків між складовими балансу.

Загальний аналіз даних балансу проводиться на основі таких аналітичних співвідношень:

1)  $A = P$ . «Активи дорівнюють пасивам» — балансове рівняння, що є необхідною умовою розгляду балансу як за формою, так і за змістом;

2)  $A = K + Z$ . «Активи дорівнюють сумі капіталу та зобов'язань» — структурне співвідношення балансу, яке дає уявлення про склад майна підприємства та осіб (власники, кредитори), які брали участь у його формуванні;

3)  $K = A - Z$ . «Капітал дорівнює різниці між активами і зобов'язаннями» — характеризує вартість чистих активів, тобто майна, яке після вирахування зобов'язань є власністю підприємства і може бути об'єктом розподілу між акціонерами при ліквідації підприємства.

У практиці бухгалтерського обліку мають місце такі види балансів:

– початковий (вступний) — складається на дату створення підприємства;

– річний — складається за календарний рік як основний звітний період у діяльності підприємства;

– періодичний — складається за проміжні звітні періоди (місяць, квартал);

– об'єднувальний — складається при злитті кількох підприємств в одне;

– розподільний — формується у разі поділу одного великого підприємства на декілька менших суб'єктів господарювання з правами юридичних осіб;

– зведений — складається об'єднанням підприємств і містить звітні дані всіх суб'єктів господарювання — учасників такого об'єднання;

– консолідований — складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства з урахуванням внутрішньогрупових сальдо;

– ліквідаційний — формується у випадку ліквідації підприємства з урахуванням умов розподілу активів для покриття зобов'язань підприємства та повернення коштів засновникам.

У процесі господарської діяльності відбуваються безперервний рух засобів, зміна їх складу, розміщення та зміни у джерелах їх формування, що призводить до зміни окремих статей балансу в активі і пасиві. У деяких випадках ці зміни зумовлюють появу нових статей балансу або зникнення інших. За характером впливу на баланс усі господарські операції поділяються на чотири типи:

– операції, при яких відбуваються структурні зміни в активі балансу: одна стаття активу збільшується, інша – зменшується на однакову суму, загальний підсумок балансу не змінюється;

– операції, які спричиняють структурні зміни в пасиві балансу: одна стаття пасиву збільшується, а інша – зменшується на однакову суму, загальний підсумок балансу не змінюється;

– операції, які спричиняють одночасне збільшення статей активу і пасиву балансу, загальний підсумок балансу збільшується;

– операції, які спричиняють одночасне зменшення статей активу і пасиву балансу, загальний підсумок балансу зменшується.

## Контрольні запитання

1. Що таке бухгалтерський рахунок?
2. Яка будова бухгалтерського рахунка?
3. Що покладено в основу поділу рахунків на активні й пасивні?
4. Охарактеризуйте порядок записів за активними рахунками.
5. Охарактеризуйте порядок записів за пасивними рахунками.
6. Класифікація бухгалтерських рахунків за економічним змістом об'єктів обліку.
7. Класифікація бухгалтерських рахунків за призначенням і структурою.
8. Особливості використання позабалансових рахунків.
9. Що являє собою План рахунків бухгалтерського обліку?
10. Взаємозв'язок Плану рахунків та форм фінансової звітності.
11. Прості та складні бухгалтерські проводки.
12. Опишіть алгоритм складання бухгалтерської проводки.
13. Хронологічний і систематичний запис господарських операцій в обліку.
14. За якою формою ведуть журнал реєстрації господарських операцій?
15. Для чого використовуються синтетичні та аналітичні рахунки?
16. Який вигляд має оборотна відомість за синтетичними рахунками?
17. Якою є форма шахової оборотної відомості?
18. Який вигляд має оборотна відомість за матеріальними аналітичними рахунками.
19. Дайте визначення бухгалтерському балансу.
20. У чому полягає призначення бухгалтерського балансу?
21. Які форми балансу вам відомі?
22. Що таке стаття балансу?
23. Що характеризують статті активу балансу?
24. Що характеризують статті пасиву балансу?
25. Охарактеризуйте структуру бухгалтерського балансу.

## 3 ОБЛІК НАЙВАЖЛИВІШИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ ТА ЯВИЩ

### 3.1 Облік процесу постачання

Процес постачання пов'язаний з використанням рахунків обліку грошових коштів, розрахунків, засобів та предметів праці. Процес виробництва відображається на рахунках витрат виробництва і готової продукції, а процес реалізації – на рахунках собівартості реалізації, грошових коштів та розрахунків.

Кругообіг капіталу призводить до змін у структурі активів і пасивів підприємства. Кожен операційний цикл може відрізнитися від

попереднього за тривалістю, обсягами та структурними змінами в активах і зобов'язаннях, при цьому послідовність реалізації господарських процесів на підприємствах різних галузей та видів економічної діяльності залишається незмінною.

Процес постачання полягає в забезпеченні підприємства необхідними для його діяльності засобами. Придбані запаси в обліку оцінюються за фактичною собівартістю, яка складається:

- з купівельної вартості запасів за вирахуванням непрямих податків (ПДВ), які відшкодовуються підприємству;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) (на транспортування, страхування, вантажно-розвантажувальні роботи тощо);
- інших витрат, які пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Облік процесу постачання ведеться з використанням рахунків:

- 1) запасів — 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари»;
- 2) грошових коштів — 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти»;
- 3) розрахунків — 371 «Розрахунки за виданими авансами», 62 «Короткострокові векселі видані», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Документальне оформлення операцій придбання проводиться з використанням: договору купівлі-продажу, рахунка (рахунка-фактури), накладної, товарно-транспортної накладної, податкової накладної, прибуткового ордера, довіреності, платіжного доручення тощо.

ТЗВ обліковуються безпосередньо на рахунках запасів або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати». Використання цього рахунка регламентовано ПСБО 9 «Запаси».

### **3.2 Облік процесу виробництва**

Процес виробництва являє собою сукупність операцій з виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг, що здійснюються внаслідок взаємодії та витрачання трьох факторів виробництва — засобів праці, предметів праці і живої праці. Всі витрати, пов'язані з процесом виробництва, в сукупності становлять виробничу собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг). Витрати виробництва — це виражені в грошовій формі поточні витрати

матеріальних, трудових та фінансових ресурсів на виробництво продукції. Витрати можуть здійснюватися шляхом:

- 1) виплати грошових коштів;
- 2) зменшення негрошових активів;
- 3) виникнення заборгованості за прийнятими до оплати рахунками, виданими векселями, за нарахованою заробітною платою, платежами до бюджету та позабюджетних фондів.

Для правильного розрахунку собівартості продукції в обліку виробничі витрати диференціюються за способом віднесення на конкретні види продукції, процеси або стадії виробництва на прямі і непрямі. Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом конкретного виду продукції і в момент їх виникнення можуть бути відразу віднесені до собівартості цього виду продукції. Непрямі витрати пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, тому прямо до собівартості конкретного продукту можуть бути віднесені лише наприкінці місяця на основі розподілу за певним критерієм.

Облік витрат виробництва ведеться на активному калькуляційному рахунку **23 «Виробництво»**, за дебетом якого відображаються понесені витрати на виробництво продукції, а за кредитом — фактична собівартість виготовленої продукції. Сальдо за дебетом рахунка 23 означає залишки **незавершеної виробництвом продукції**, які встановлюються шляхом проведення на кожну звітну дату інвентаризації. Аналітичний облік ведеться за конкретними видами продукції, виконаних робіт, наданих послуг та статтями витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт і послуг) включаються такі витрати:

– прямі матеріальні витрати (вартість сировини і матеріалів та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції та інші витрати);

– прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг);

– інші прямі витрати (відрахування на соціальні заходи, амортизація, витрати від браку та інші прямі витрати);

– загальновиробничі витрати (витрати на управління та обслуговування виробництва, витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів та інші непрямі витрати).

Непрямі витрати протягом місяця обліковуються на збірно-розподільчому **рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»**, а в кінці місяця після розподілу за певним критерієм між об'єктами калькулювання списуються в дебет рахунка 23 «Виробництво».

Критеріями (базами) розподілу непрямих витрат можуть бути:

- 1) загальна сума прямих витрат;
- 2) прямі витрати матеріалів;



- 3) прямі витрати на оплату праці;
- 4) години роботи обладнання тощо.

Під час вибору критерію розподілу необхідно дотримуватися таких умов:

- безпосередній зв'язок критерію з витратами, що розподіляються;
- економічна доцільність проведення розподілу за даним критерієм.

Змінні загально виробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітнього періоду. Постійні загально виробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загально виробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

Оскільки розрахувати фактичну собівартість виготовленої продукції можна лише після завершення звітнього періоду, випущену з виробництва готову продукцію обліковують за плановою собівартістю, яка коригується до рівня фактичної після інвентаризації залишків незавершеного виробництва наприкінці місяця. Фактична собівартість виготовленої продукції розраховується як сума незавершеного виробництва на початок та виробничих витрат за місяць, зменшена на залишок незавершеного виробництва на кінець періоду.

Відхилення планової собівартості від фактичної означає:

- 1) економію (фактична собівартість менша за планову);
- 2) перевитрати (фактична собівартість більша за планову).

Відхилення відображають в обліку за тими самими рахунками, що й випуск готової продукції з виробництва, але економію відображають способом червоного сторно.

Документальне оформлення витрат виробництва здійснюється з використанням вимог-накладних, накладних, нарядів на виконання робіт, актів приймання виконаних робіт, табелів, прибуткових ордерів, рахунків-фактури, авансових звітів, видаткових касових ордерів, довідок бухгалтерії, відомостей розподілу витрат тощо.

### **3.3 Облік процесу реалізації**

Процес реалізації є завершальним етапом кругообігу капіталу і являє собою сукупність операцій з продажу готової продукції споживачам та посередницьким організаціям (підприємствам оптової та роздрібно торгівлі). Процес реалізації пов'язаний із відвантаженням готової продукції і товарів покупцям та отриманням продавцем грошових коштів або визнанням дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію.

В обліку реалізована продукція відображається за двома видами оцінки:

– фактичною собівартістю, що становить собівартість (витрати) реалізації;

– продажною вартістю, яка формує дохід від реалізації.

Порівняння цих двох видів оцінки реалізованої продукції дає можливість визначити фінансовий результат від продажу: прибуток або збиток. Перевищення продажною вартістю над фактичною собівартістю реалізованої продукції свідчить про прибутковість операцій із продажу, тоді як перевищення фактичної собівартості над продажною вартістю означає, що така діяльність завдає підприємству збитків.

Облік процесу реалізації здійснюється з використанням таких рахунків:

1) запасів – 26 "Готова продукція", 28 «Товари»;

2) розрахунків – 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 64 «Розрахунки за податками і платежами», 68 «Розрахунки за іншими операціями»;

3) доходів, витрат, фінансових результатів – 70 «Доходи від реалізації», 79 «Фінансові результати», 90 «Собівартість реалізації», 93 «Витрати на збут».

Фактична собівартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг формується за дебетом рахунка 90 «Собівартість реалізації». Наприкінці місяця для визначення фінансового результату від реалізації сума фактичної собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг підлягає списанню за кредитом у порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Витрати операційної діяльності, які не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції (адміністративні, на збут та ін.), обліковуються на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Наприкінці місяця суми дебетових оборотів цих рахунків списуються з кредиту на дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

Визнання доходу від реалізації в бухгалтерському обліку припадає на дату передачі покупцю продукції (товарів) та необхідних документів.

Продажна вартість реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг (виручка від реалізації) відображається за кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації». Наприкінці місяця для визначення фінансового результату від реалізації сума чистого доходу (виручка від продажу за вирахуванням наданих знижок покупцям та непрямих податків) проводиться за дебетом рахунка 70 у порядку закриття кредитових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

### 3.4 Порядок формування результатів господарювання

Порівняння отриманих чистих доходів і понесених витрат на рахунку 79 «Фінансові результати» до моменту відображення за ним адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат дає змогу визначити результат від реалізації: прибуток або збиток.

Отримання прибутку є головною метою підприємницької діяльності. Від величини отриманого прибутку залежать формування та поповнення власного капіталу, виконання зобов'язань перед бюджетом, фінансування інвестицій, розмір виплат власникам, рівень зарплати працівників тощо.

Визначення фінансового результату здійснюється в розрізі видів діяльності підприємства (операційної, фінансової, іншої звичайної та надзвичайних подій).

Облік фінансових результатів ведеться з використанням рахунків:

- 1) доходів – рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності»;
- 2) витрат – рахунки класу 9 «Витрати діяльності»;
- 3) розрахунків – 641 «Розрахунки за податками», 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»;
- 4) власного капіталу – 40 «Статутний капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Формування фінансового результату здійснюється на рахунку 79 «Фінансові результати», за кредитом якого відображають суми визнаних доходів, а за дебетом – суми понесених витрат та податку на прибуток. Шляхом порівняння оборотів за рахунком 79 визначають результат діяльності підприємства у звітному періоді:

- 1) прибуток – перевищення кредитового обороту (доходів) над дебетовим (витратами);
- 2) збиток – перевищення дебетового обороту (витрат) над кредитовим (доходами).

У разі отримання прибутку підприємство має нарахувати і сплатити до бюджету податок на прибуток у розмірі, встановленому Податковим кодексом України на поточний рік (18 % у 2015 році).

Облік належної до сплати за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій ведеться за рахунком 98 «Податок на прибуток», за дебетом якого відображається нарахована сума податку на прибуток, а за кредитом — її віднесення до фінансових результатів у кореспонденції з рахунком 79 «Фінансові результати».

Наприкінці звітного періоду сальдо рахунка 79 «Фінансові результати» в порядку його закриття переносять на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», за кредитом якого відображають отримання та збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а за дебетом — збитки та використання прибутку. Використання прибутку, отриманого підприємством унаслідок підприємницької діяльності,

проводиться відповідно до установчих документів і чинного законодавства, зокрема на нарахування дивідендів акціонерам; збільшення статутного капіталу; поповнення резервного капіталу підприємства; покриття збитків минулих періодів.

### Контрольні запитання

1. Охарактеризуйте особливості відображення в обліку створення акціонерного товариства.
2. Охарактеризуйте особливості відображення в обліку створення товариства з обмеженою відповідальністю.
3. Які рахунки використовуються для відображення в обліку процесу створення підприємства?
4. Визначте основні завдання бухгалтерського обліку процесу постачання.
5. Якими документами оформлюють операції з придбання матеріальних цінностей?
6. Які рахунки використовують для відображення в обліку процесу постачання?
7. Що включається до фактичної собівартості придбаних запасів?
8. Що таке транспортно-заготівельні витрати?
9. Охарактеризуйте особливості методики розрахунку та обліку ТЗВ.
10. Визначте основні завдання бухгалтерського обліку процесу виробництва.
11. Якими документами оформлюють операції з виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг?
12. Які рахунки використовують для відображення в обліку процесу виробництва?
13. Дайте визначення прямим і непрямим витратам.
14. Які витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт і послуг)?
15. Як обліковуються непрямі витрати?
16. Які критерії використовують для розподілу непрямих витрат?
17. Навіщо використовують показник планової собівартості виготовленої продукції?
18. Як і коли визначають фактичну собівартість виготовленої продукції?
19. Що означають та як відображаються в обліку відхилення планової собівартості від фактичної?
20. Які види оцінки використовують для відображення в обліку реалізованої продукції? Поясніть, чому.
21. Якими документами оформлюють операції з реалізації продукції (робіт, послуг)?

22. Які рахунки використовують для відображення в обліку процесу реалізації?

23. Охарактеризуйте особливості визнання доходу від реалізації в бухгалтерському та податковому обліку.

24. Як визначають результат діяльності підприємства за звітний період?

25. Як підприємство може використати прибуток, отриманий унаслідок підприємницької діяльності?

## 4 ДОКУМЕНТУВАННЯ. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ. ОЦІНЮВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ

### 4.1 Порядок документального оформлення господарських операцій

Бухгалтерський облік розпочинається з виявлення, вимірювання та реєстрації фактів, дій та подій господарської діяльності, тобто суцільного і безперервного спостереження за всіма господарськими операціями з використанням документування.

**Документування** — це спосіб спостереження і відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах.

**Бухгалтерський документ** — письмове свідоцтво встановленої форми та змісту, яке містить відомості про господарську операцію і є доказом її здійснення. Первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є їх юридичними свідоцтвами та підставою для відображення цих операцій в обліку.

Порядок створення первинних документів, записів у реєстрах бухгалтерського обліку та зберігання документів, реєстрів і звітів, установлений Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88.

Первинні документи повинні мати такі обов'язкові реквізити: найменування підприємства, установи, від імені яких складено документ, назва документа (форми), дата складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному вираженні), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операції та технології оброблення даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Відсутність у первинному документі будь-якого обов'язкового реквізиту робить неможливим відображення на його підставі проведеної господарської операції в бухгалтерському обліку. Види первинних документів наведено в таблиці 4.1.

Таблиця 4.1 – Види первинних документів

Назва документа	Суть документа	Нормативний акт
Видаткова накладна	Видаткова накладна фіксує факт отримання/передачі товарів або послуг	Форму видаткової накладної не затверджено. Як приклад, можна використовувати Накладну-вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11), затверджену Наказом Міністату від 21.06.1996 № 193
Товарно-транспортна накладна	Товарно-транспортна накладна використовується, якщо в процесі купівлі-продажу бере участь транспортна (експедиторська) компанія, що займається перевезенням товару від продавця до покупця	Форму затверджено Наказом Мінітрансу від 14.10.1997 № 363
Акт приймання виконаних робіт (послуг)	Документ, який фіксує закінчення будь-яких робіт (послуг) та приймання їх замовником за кількістю та якістю	Типову форму не затверджено
Касові ордери (прибутковий та видатковий)	Застосовуються для оформлення надходження/видачі готівки до каси	Форми затверджено Постановою НБУ 29.12.2017 № 148
Рахунок-фактура (інвойс)	Мінфін у листі від 16.02.17 № 31-11410-06-5/4339 зазначив умови, коли рахунок фактура може бути первинним документом. Так, оформлений належним чином рахунок-фактура (інвойс) може бути підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарської операції з постачання товарів, робіт (послуг) без складання акта приймання-передачі тільки у разі його оплати, що підтверджується відповідними документами	Форму не затверджено

Продовження таблиці 4.1

Назва документа	Суть документа	Нормативний акт
Бухгалтерська довідка	На підставі цього документа зазвичай здійснюють коригувальні записи в облікових реєстрах у зв'язку з виправленням помилок у бухобліку. Може бути також використана для підтвердження операцій, значення яких було отримано розрахунковим шляхом. При цьому Мінфін у листі від 05.08.2014 № 31-11410-08/23-2303/2333 зазначив, що у разі якщо господарська операція оформлюється бухгалтерською довідкою, то при її застосуванні обов'язково наводяться всі реквізити, передбачені для первинних документів	Форму наведено в Методичних рекомендаціях щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затверджених Наказом Мінфіну від 29.12.2000 № 356

**Вимоги до оформлення первинних бухгалтерських документів такі:**

- первинні документи повинні бути складені в момент здійснення операції, або, якщо це неможливо, відразу після її закінчення;
- документи слід складати на бланках типових або спеціалізованих форм, затверджених відповідними державними органами (Державним комітетом статистики, Національним банком України, міністерствами і відомствами тощо);
- у разі складання та зберігання первинних документів на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами;
- записи в первинних документах слід робити чорнилом, кульковою ручкою темного кольору, друкарськими засобами або за допомогою принтера, що забезпечують зберігання цих записів протягом установлених строків; вільні рядки в первинних документах необхідно прокреслювати;
- у грошових документах суми потрібно проставляти цифрами і прописом; перше слово суми слід записувати з краю відповідного рядка з великої літери;
- кожен первинний документ повинен містити дані про посаду, прізвище і підписи осіб, відповідальних за його оформлення;
- керівник підприємства повинен затвердити перелік осіб, які мають право підписувати первинні документи на здійснення господарських операцій, з відпуску товарно-матеріальних цінностей, майна, видачі грошових коштів і документів суворого обліку; коло таких осіб має бути обмеженим;

– забороняється приймати до виконання документи на господарські операції, які суперечать законодавчим і нормативним актам, встановленому порядку обліку коштів і матеріальних цінностей, завдають шкоди власникам;

– у тексті та цифрових даних первинних документів, облікових реєстрів і звітності підчищення і необумовлені виправлення не допускаються;

– помилки в первинних документах, облікових реєстрах і звітності, що створені ручним способом, слід виправити способом «червоного сторно», додаткових бухгалтерських проводок або коректурним способом, відповідно до якого неправильний текст або цифри закреслюються і над закресленим надписується правильний текст або цифри. Закреслення треба робити однією рисою так, щоб можна було прочитати виправлене. Виправлення помилки має бути обумовлено надписом "виправлено" та підтверджено підписами осіб, що підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення. У документах, якими оформлено касові й банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускаються;

– підприємство має забезпечити належні умови зберігання документів протягом установленого терміну та запобігати несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах;

– у випадках, установлених законодавством, бланки первинних документів можуть бути віднесені до бланків суворої звітності. Їх слід друкувати за зразками типових або спеціалізованих форм з обов'язковим зазначенням номера;

– відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи;

– первинні документи можуть бути вилучені у підприємства тільки за постановою уповноважених державних органів відповідно до чинного законодавства України. З дозволу і в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, посадові особи підприємства можуть зняти копії та скласти реєстр документів, що вилучаються із зазначенням підстав і дати вилучення.

## **4.2 Класифікація документів**

Для раціональної організації документального оформлення господарських операцій загальну сукупність використовуваних в обліку документів класифікують за такими ознаками:



### **1. За місцем складання:**

– внутрішні, які оформлюються на підприємстві і тут же застосовуються (авансові звіти, табелі обліку використання робочого часу, інвентарні картки основних засобів, прибуткові ордери);

– зовнішні, які оформлюються іншими підприємствами і отримуються від них під час господарських контактів (рахунки-фактури, платіжні вимоги-доручення, виписки банків, постанови, листи, угоди); у разі надходження на підприємство обов'язково реєструються.

### **2. За призначенням:**

– розпорядчі, які містять розпорядження (дозвіл, наказ, завдання) на здійснення операції (накази про приймання та звільнення з роботи, грошові чеки, платіжні доручення, довіреність на отримання матеріальних цінностей);

– виконавчі, що підтверджують факт здійснення операції (авансові звіти, виписки банків, прибуткові касові ордери, акти, квитанції);

– документи бухгалтерського оформлення — документи, якими оформлюють бухгалтерські записи (меморіальні ордери, бухгалтерські довідки, різні розрахунки – амортизації, розподілу витрат, звітні калькуляції);

– комбіновані, які об'єднують функції перелічених вище документів (розпорядчих, виконавчих, бухгалтерського оформлення), наприклад, видатковий касовий ордер.

### **3. За ступенем узагальнення інформації:**

– первинні, що безпосередньо відображають факт здійснення операції (прибуткові та видаткові касові ордери, накладні, акти приймання робіт);

– зведені, які складають на основі однорідних первинних документів шляхом групування, узагальнення і балансового узгодження їх показників (звіти касира, авансові звіти, товарні звіти, платіжні відомості).

### **4. За способом використання:**

– разові, що використовуються для відображення операції один раз (ордери, вимоги, акти, платіжні доручення, накладні);

– накопичувальні, які містять відомості про однорідні господарські операції за визначений строк, використовуються в обліку після того, як зроблено останній запис і виведено загальний підсумок (табелі обліку робочого часу, лімітно-забірна картка, денний забірний лист).

### **5. За змістом проведених операцій:**

– грошові, які оформляються при здійсненні операцій, пов'язаних з грошовими коштами (касові ордери, грошові чеки);

– розрахункові, які оформлюються при здійсненні розрахунків між фізичними і юридичними особами (рахунок-фактура, платіжне доручення);

– матеріальні, що оформлюються при здійсненні операцій, пов'язаних з рухом матеріальних цінностей (накладна, лімітно-забірна картка).

## **6. За технікою формування:**

- паперові, які складаються на паперових носіях;
- машинні, які формуються з використанням обчислювальної техніки.

### **4.3 Організація документообігу на підприємстві**

Документи з моменту їх складання або одержання від інших підприємств до передачі в архів на зберігання проходять певний шлях, від якості організації проходження якого залежать своєчасність опрацювання документів та достовірність сформованих в обліку показників фінансової звітності.

Порядок руху документів від моменту їх складання або одержання від інших підприємств до передачі в архів на зберігання називається **документообігом**. Чим коротші будуть шляхи руху документів, тим швидше користувачі зможуть отримати інформацію для прийняття рішень.

Напрями і обсяги документопотоків визначаються кожним підприємством самостійно, враховуючи специфіку господарювання та структуру управлінського апарату. Організацією документообігу на підприємстві займається головний бухгалтер, який розробляє правила і технологію оброблення облікової інформації, що передбачає такі основні етапи проходження документів:

- складання або реєстрація первинних документів, які надійшли від інших підприємств;
- облікове оброблення документів;
- передача документів на зберігання до архіву.

Перелічені етапи документопотоку відображаються у спеціальному документі, який називається планом (графіком) документообігу. Вимоги щодо порядку складання, подання до бухгалтерії та опрацювання документів є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства.

**За формою побудови графіки документообігу** можуть бути:

- лінійними — визначають шлях руху документа або за етапами оброблення, або за відповідальними за оброблення посадовими особами;
- табличними — визначають шлях руху документа одночасно за етапами оброблення та відповідальними за оброблення посадовими особами;
- сітковими — дають змогу об'єднати етапи та терміни оброблення з переміщенням між відповідальними за оброблення посадовими особами.

У разі надходження документів до бухгалтерії проводиться їх перевірка:

- формальна — перевірка правильності заповнення всіх реквізитів, відповідності стандарту і формі документа, своєчасності складання та передачі до бухгалтерії;
- змістовна — перевірка відповідності господарської операції чинному законодавству, статуту підприємства та інтересам власників;

– арифметична — перевірка правильності застосування цін і тарифів та розрахунку сум.

Процес оброблення в бухгалтерії прийнятих від виконавців документів складається з трьох етапів:

1) розцінювання (таксування) — полягає у зазначенні у відповідних графах документа ціни і суми для переведення натуральних і трудових вимірників у грошовий;

2) групування — полягає в об'єднанні однорідних за змістом первинних документів у сукупності з метою підготовки зведених даних і спрощення ведення первинного обліку;

3) бухгалтерське проведення — передбачає зазначення у первинних або зведених документах кореспонденції .

Оформлені бухгалтерськими кореспонденціями документи обліку використовуються для подальшого відображення господарських операцій, що в них містяться, в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку. На цьому облікова робота з первинними бухгалтерськими документами завершується, і вони підлягають передачі до архіву.

Архіви поділяються на поточні і постійні. Поточний архів організовується безпосередньо в бухгалтерії для зберігання документів звітного року і розміщується в спеціальних закритих шафах. Постійний архів розташовується в спеціально обладнаному приміщенні і призначений для зберігання не тільки бухгалтерських документів і звітів, а й справ інших підрозділів і служб підприємства. Усі прийняті на зберігання справи реєструються в архівній книзі.

Документи з поточного архіву передаються в постійний після закінчення звітного року систематизованими у хронологічному порядку. Первинна документація зберігається в архіві окремо від облікових реєстрів.

Терміни зберігання документів обліку і звітності становлять переважно від трьох до п'яти років. Наприклад, первинні документи, що фіксують факт виконання господарських операцій і є підставою для бухгалтерських і податкових записів, зберігаються три роки; розрахунково-платіжні відомості, акти документальних ревізій, податкових та інших перевірок — п'ять років; статuti та положення, бухгалтерські звіти і баланси зберігаються постійно. Після закінчення встановлених термінів зберігання документи, що мають особливо важливе значення, передаються на безстрокове зберігання до державного архіву, а інші документи підлягають знищенню спеціальною комісією за актом з відповідною відміткою в архівній книзі.

#### **4.4 Завдання, види інвентаризації та випадки її проведення**

Первинні документи не завжди можуть охопити всі господарські явища в момент їх здійснення (природні витрати запасів через їх фізико-хімічні властивості, наслідки стихійного лиха, помилки, розкрадання,

зловживання). Через це виникає об'єктивна необхідність використовувати такі методичні прийоми і способи, які забезпечили б можливість відобразити в обліку зазначені вище явища і процеси. Це досягається за допомогою інвентаризації.

**Інвентаризація** — метод підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку; проводиться шляхом описування, підрахунку, виміру, зважування і оцінювання всіх залишків засобів і коштів за фактичною наявністю і зіставлення їх з даними бухгалтерського обліку. Метою проведення інвентаризації є приведення у відповідність облікових даних до фактичної наявності цінностей.

Завдання інвентаризації:

- виявити фактичну наявність господарських засобів;
- визначити надлишок або нестачу цінностей та відобразити їх в обліку;
- виявити запаси, які втратили первісну якість, застаріли і не використовуються;
- перевірити дотримання умов і порядку зберігання господарських засобів;
- перевірити достовірність і реальність вартості зарахованих на баланс активів і пасивів підприємства.

Інвентаризації підлягають основні засоби, нематеріальні активи, товарно-матеріальні цінності, грошові кошти і документи та розрахунки.

**Класифікація інвентаризації:**

**1. За обсягом охоплення перевіркою об'єктів:**

- повна, яка передбачає суцільну перевірку всіх засобів і джерел підприємства та є досить трудомісткою;
- часткова, що охоплює певну частину засобів і джерел (наявність грошей у касі, готової продукції на складі, незавершеного виробництва тощо).

**2. За характером організації:**

- планова, яка проводиться за попередньо складеним планом у заздалегідь визначені строки;
- позапланова (раптова), що проводиться за розпорядженням керівника підприємства, за вимогою слідчих або контролюючих органів, ревізії і при зміні матеріально відповідальних осіб.

**3. За способом проведення:**

- суцільна, під час якої перевіряється фактична наявність усіх без винятку цінностей;
- вибіркова, яка передбачає перевірку фактичної наявності окремих видів цінностей.

**4. За періодом проведення:**

- місячна;
- квартальна;
- піврічна;

– річна.

Порядок і строки проведення інвентаризації на підприємствах, в організаціях і установах регламентуються ст. 10 «Інвентаризація активів і зобов'язань» Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Порядком надання фінансової звітності та Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків.

Об'єкти та строки проведення інвентаризації визначаються керівництвом підприємства, крім випадків, коли їх проведення є обов'язковим, а саме:

- перед складанням річної фінансової звітності;
- при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації та корпоратизації;
- у разі зміни матеріально відповідальних осіб;
- у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів;
- у випадках пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;
- при ліквідації підприємства тощо.

Кореспонденцію рахунків з відображення результатів інвентаризації наведено в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2 – Кореспонденція рахунків з відображення результатів інвентаризації

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Нестача виробничих запасів. Якщо винну особу не встановлено			
1	Відображено суму нестачі (акт інвентаризації). Списано за балансовою вартістю	947	20, 22, 26, 28
2	Відображено на позабалансовому рахунку суму нестачі	072	–
3	Списано витрати, пов'язані з нестачею	791	947
Якщо винну особу встановлено			
1	Відображено суму нестачі (акт інвентаризації). Списано за балансовою вартістю	947	20, 22, 26, 28
2	Відображено суму відшкодування збитків винною особою (порівняльна відомість)	375	716
3	Відображено суму відшкодування, що підлягає перерахуванню до бюджету	716	642
4	Внесено суму відшкодування в касу підприємства (прибутковий касовий ордер)	301	375
5	Перераховано суму відшкодування до бюджету (виписка банку)	642	301
6	Списано витрати, пов'язані з нестачею	791	947
7	Відображено відшкодування збитків, раніше списаних на витрати підприємства	716	791
Надлишки виробничих запасів			
1	Оприбутковано запаси, раніше не враховані на балансі (накладна)	20, 22, 26, 28	719

## 4.5 Техніка проведення інвентаризації

Для проведення інвентаризацій на підприємстві наказом керівника створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера, матеріально відповідальних осіб. Очолює комісію керівник підприємства або його заступник.

Інвентаризація зазвичай проводиться на перше число місяця, що полегшує наступне порівняння її результатів з показниками обліку. До початку інвентаризації матеріально відповідальні особи повинні відобразити всі первинні документи з оприбуткування і вибуття цінностей у книгах і реєстрах та написати розписку про те, що всі документи здано до бухгалтерії. Матеріально відповідальна особа обов'язково повинна бути присутня при проведенні інвентаризації, і до приміщень, у яких проводиться інвентаризація, вона має заходити разом з головою інвентаризаційної комісії.

## 4.6 Відображення результатів інвентаризації в обліку

Результати інвентаризації відображають в обліку в такому порядку:

– надлишки цінностей оприбутковують із зарахуванням до складу інших доходів;

– нестачу цінностей у межах затверджених норм (комори, складу, сховища, каси) ліквідують. Дані про фактичну наявність об'єктів інвентаризації заносять до інвентаризаційного опису, який підписують усі члени комісії та матеріально відповідальна особа. На кожній сторінці та в кінці інвентаризаційного опису підраховують проміжні та загальний результати фактичної наявності цінностей, що засвідчується підписами всіх членів інвентаризаційної комісії. Дані інвентаризаційних описів порівнюють із даними бухгалтерського обліку і складають порівняльні відомості, в яких визначають результат інвентаризації. Результатом інвентаризації може бути:

а) тотожність фактичних і облікових залишків;

б) нестача — фактичний залишок менше облікового;

в) надлишок — фактичний залишок більше облікового.

Матеріально відповідальні особи повинні дати інвентаризаційній комісії письмові пояснення щодо причин нестач і надлишків.

Свої висновки і пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформляє протоколом і подає на затвердження керівникові підприємства, який у п'ятиденний термін розглядає і затверджує протокол. Затверджені результати інвентаризації відображають у бухгалтерському обліку в тому місяці, в якому закінчено інвентаризацію, але не пізніше грудня звітного року.

## 4.7 Грошовий вимірник у бухгалтерському обліку

Особливістю бухгалтерського обліку є відображення господарських засобів, джерел їх утворення та господарських процесів у грошовому вираженні. Для цього використовують такі елементи методу бухгалтерського обліку, як оцінювання та калькулювання.

Вартісне вимірювання об'єктів обліку вважається необхідною передумовою їх наступного визнання. Оцінювання складається з трьох елементів: об'єкт або подія; належна до кількісного оцінювання властивість (якість, ознака, характеристика); шкала вимірювання або сукупність одиниць вираження властивості. Будь-який об'єкт або подія має декілька властивостей, які можна виміряти.

Єдиний грошовий вимірник є важливим принципом бухгалтерського обліку і фінансової звітності, згідно з яким вимірювання та узагальнення господарських операцій підприємства у фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці, а саме у грошовій одиниці України – гривні.

**Оцінювання** — спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку, суть якого полягає в перерахунку натуральних і трудових характеристик об'єктів обліку у вартісні. Оцінювання будується за принципами:

1) реальності — забезпечує відповідність грошового вираження об'єктів обліку їх фактичній величині;

2) адекватності — забезпечує точне обчислення фактичної собівартості всіх об'єктів обліку шляхом проведення інвентаризації та переоцінювання;

3) однаковості — забезпечує єдність підходів і незмінність оцінювання протягом тривалого часу всіма суб'єктами господарювання шляхом встановлення обов'язкових до застосування положень (стандартів), інструкцій та правил обліку і калькулювання.

Оскільки фактичну оцінку господарських засобів та їх джерел не завжди можливо, а інколи і економічно не доцільно отримати, то замість визначення фактичної вартості застосовують певні облікові припущення щодо вартісного вимірювання того чи іншого об'єкта обліку — бази (способу) оцінювання.

## 4.8 Види оцінювання об'єктів обліку

Стандарти бухгалтерського обліку передбачають можливість застосування різних основ оцінювання об'єктів одночасно з різним ступенем та в різних комбінаціях, а саме:

1) *історична собівартість* передбачає, що активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів або їх еквівалентів, а зобов'язання — за сумою надходжень, отриманих в обмін на ці зобов'язання;

2) *поточна собівартість* передбачає, що активи відображаються за сумою грошових коштів або їхніх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання такого самого або подібного активу на поточний момент, а зобов'язання – за недисконтованою сумою грошових коштів або їхніх еквівалентів, яка була б необхідна для погашення зобов'язання на даний момент;

3) *вартість реалізації* передбачає, що активи відображаються в обліку за сумою грошових коштів або їхніх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в процесі звичайної реалізації, а зобов'язання — за вартістю їх погашення, тобто за недисконтованою сумою грошових коштів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства;

4) *теперішня вартість* передбачає, що активи відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, які, як очікується, має генерувати об'єкт обліку під час звичайної діяльності підприємства, а зобов'язання – за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих відпливів (виплат) грошових коштів, які, як очікується, будуть необхідними для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства.

Згідно з принципом історичної (фактичної) собівартості за основу оцінювання найчастіше беруть історичну собівартість – оцінювання на основі витрат на виробництво або придбання активів, яке комбінується з іншими основами оцінювання.

Оцінювання різних об'єктів обліку (активів, зобов'язань, капіталу, господарських процесів) визначається відповідними стандартами обліку. Для кожного об'єкта моделюється кілька ситуацій, у яких здійснюється їх оцінювання на різній основі, наприклад, оцінювання при придбанні (отриманні), вибутті (списанні), на дату балансу. Під час придбання активи оцінюються за первісною вартістю, яка, переважно, дорівнює історичній (фактичній) собівартості активу. У випадках безкоштовного одержання, обміну або внесення активів до статутного фонду застосовується оцінювання за справедливою вартістю — сумою, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання внаслідок операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, тобто історичною собівартістю в сумі грошових коштів або справедливої вартості активів, сплачених (переданих) на дату придбання (створення) таких основних засобів. Унаслідок експлуатації основні засоби зношуються, поступово переношуючи свою вартість на продукцію, що виготовляється, тому до підсумку балансу вони включаються за залишковою (балансовою) вартістю, яка розраховується як різниця між первісною вартістю та сумою нарахованого зносу.



Запаси товарно-матеріальних цінностей оприбутковуються на баланс за первісною вартістю, яка складається з ціни придбання (без ПДВ) та транспортно-заготівельних витрат. Запаси, отримані внаслідок бартерних операцій, первісно оцінюються за справедливою вартістю. Запаси при вибутті оцінюються за методами ідентифікованої собівартості одиниці запасів, середньої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативних затрат, ціни продажу.

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації і оцінюється за первісною вартістю, яка дорівнює справедливій вартості (контрактній вартості). Поточне оцінювання дебіторської заборгованості здійснюється за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю та резервом сумнівних боргів. Резерв визначається на основі платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості за строками погашення.

Залежно від характеру зобов'язання, його строковості, способу погашення оцінювання зобов'язань може проводитися на основі історичної або поточної собівартості, вартості погашення або теперішньої вартості.

#### **4.9 Калькулювання як система обчислення собівартості**

**Калькулювання** — це метод обчислення собівартості виготовлення продукції виконання робіт або надання послуг шляхом вимірювання та розподілу витрат, які належать до того чи іншого об'єкта калькулювання (виробу, процесу, замовлення тощо). Облік кругообігу капіталу ґрунтується на трьох калькуляціях: собівартості придбання (постачання, закупівлі), виробничій собівартості та повній собівартості реалізованої продукції.

Виділяють такі економічні елементи витрат: матеріальні; на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; на амортизацію; інші операційні витрати. Групування витрат за економічними елементами характеризує їх відношення до створення продукту, але не відображає цілі і призначення виробничих витрат. Тому виробничі витрати перегруповують за статтями калькуляції (витрат), що дає уявлення про їх призначення і роль у процесі виробництва. Підприємство самостійно вибирає перелік калькуляційних статей з урахуванням специфіки продукції, що виготовляється, і технологічних особливостей організації виробництва.

##### ***Класифікація витрат:***

##### ***1. За економічним змістом:***

- витрати засобів праці;
- витрати предметів праці;
- витрати живої праці.

##### ***2. За стадіями кругообігу капіталу:***

- витрати на постачання (заготівлю);
- витрати на виробництво;

– витрати на збут.

**3. За економічними елементами:**

– матеріальні витрати (витрати операційної діяльності: сировини і матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектувальних виробів, палива й енергії, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин тощо);

– витрати на оплату праці (витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві, оплата відпусток, компенсаційні та інші виплати);

– відрахування на соціальні заходи (на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, на випадок безробіття, індивідуальне страхування);

– амортизація (сума нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів);

– інші операційні витрати (вартість робіт і послуг сторонніх організацій, сума податків і зборів, витрати від курсових різниць, знецінення запасів, списання та уцінка активів, сума фінансових санкцій тощо).

**4. Відносно технологічного процесу:**

– основні – витрати, безпосередньо пов'язані з виготовленням продукту, які споживаються в однократному процесі виробництва;

– накладні (загальновиробничі) – витрати на обслуговування і управління.

**5. За способом віднесення на собівартість:**

– прямі, які безпосередньо включаються до собівартості продукції;

– непрямі, що включаються до собівартості на основі даних розподілу.

**6. Відносно обсягу виробництва:**

– постійні – на певному проміжку не залежать від обсягу виробництва;

– змінні – при зміні обсягу виробництва змінюються (пропорційно, прогресивно, регресивно, стрибкоподібно).

**7. За складом:**

– одноелементні (прості);

– комплексні, які містять декілька економічних елементів витрат.

**8. За сферою виникнення:**

– виробничі;

– невиробничі.

**9. За календарними періодами:**

– поточні;

– витрати майбутніх періодів;

– витрати минулих періодів.

**10. Відносно готового продукту:**

– витрати в незавершене виробництво;

– собівартість готової продукції.

*11. За охопленням нормуванням:*

– нормовані;

– ненормовані.

В основу аналітичної деталізації й групування витрат покладено такі об'єкти обліку витрат на виробництво:

1) місце виникнення витрат — структурні підрозділи підприємства, за якими організовуються планування, нормування й облік витрат виробництва для контролю й управління витрачанням ресурсів (цех, дільниця, бригада);

2) центр витрат — первинні виробничі й обслуговуючі одиниці, що характеризуються однорідністю функцій, виробничих операцій, рівнем технічного оснащення, організацією праці та спрямуванням витрат;

3) центр відповідальності — підрозділи та відповідальні особи, що несуть колективну й індивідуальну відповідальність за здійснення витрат і зацікавлені в зниженні собівартості.

Калькулювання спрямоване на виявлення собівартості результату виробництва. Об'єктами калькулювання є продукти праці — види продуктів, напівфабрикатів, часткових продуктів (деталі, вузли) різного ступеня готовності, робіт, послуг, щодо яких необхідна інформація про їхню собівартість.

**Калькуляція** — це спосіб розрахунку собівартості продукту.

**Види калькуляції:**

– планова — складається на основі запланованого обсягу виробництва продукції та планових витрат;

– кошторисна — складається на основі планового обсягу виробництва продукції та кошторисних витрат;

– нормативна — формується на основі норм витрачання засобів виробництва та робочого часу та нормативного обсягу випуску продукції;

– звітна — складається на основі фактичних витрат за звітний період та фактичного обсягу виробництва.

**Метод калькулювання** — сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво та прийомів обчислення собівартості калькуляційних об'єктів. Виділяють такі методи калькулювання собівартості:

1) простий (котловий) — використовується на воднопродуктових виробництвах, де всі витрати йдуть на виробництво продукту. Найчастіше це відбувається в одному цеху. Собівартість одиниці калькулюється шляхом розподілення витрат на кількість виготовленої продукції;

2) попередільний — використовується в послідовних виробництвах (де один технологічний етап настає за іншим); технологічний процес поділяється на окремі частини — переділи (процеси), за кожним з яких окремо обліковуються витрати. Витрати попередніх переділів включаються

до собівартості наступних, і на останньому переділі калькулюється собівартість готової продукції;

3) позамовний — використовується в складних паралельних виробництвах, коли в цехах одночасно виготовляються окремі вузли виробів, які потім комплектуються в збиральному цеху. Витрати групуються за замовленнями, для виконання яких вони понесені;

4) нормативний — полягає в тому, що витрати обліковуються за нормами, а фактична собівартість визначається як алгебрична сума витрат за нормами, відхилень від норм, а також змін норм.

Взаємозв'язок між оцінюванням та калькулюванням полягає в тому, що ціна використовується для складання калькуляції, а калькуляція — для вирахування ціни (формування собівартості) нового (створюваного) об'єкта обліку.

### Контрольні запитання

1. Дайте визначення документуванню як елемента методу бухгалтерського обліку.
2. Що являє собою бухгалтерський документ?
3. Яким вимогам повинен відповідати документ, щоб мати юридичну силу?
4. Назвіть обов'язкові реквізити документів.
5. Охарактеризуйте основні вимоги до оформлення первинних документів.
6. Як можна зробити виправлення в бухгалтерських документах?
7. За якими ознаками класифікують документи?
8. Що таке документообіг?
9. Для чого складають графіки документообігу?
10. Види графіків документообігу.
11. Які види перевірки документів проводять в бухгалтерії?
12. Що являє собою інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку?
13. Чим викликана необхідність проведення інвентаризацій?
14. Опишіть технологію проведення інвентаризації.
15. Які об'єкти обліку підлягають інвентаризації?
16. В яких випадках проведення інвентаризації є обов'язковим?
17. Охарактеризуйте порядок створення та роботи інвентаризаційної комісії.
18. Якими можуть бути результати проведення інвентаризації?
19. Як відображаються в обліку результати інвентаризації?
20. Як визначається сума відшкодування нестачі у разі виявлення винної особи?
21. Що являє собою оцінювання як елемент методу бухгалтерського обліку?

22. Перелічіть основні ознаки класифікації витрат та відповідні види витрат.

23. Що таке калькуляція?

24. Які існують види калькуляції?

25. У чому полягає метод калькулювання собівартості продукції?

## **5 ТЕХНІКА І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА**

### **5.1 Поняття та класифікація облікових реєстрів**

Узагальнення інформації про здійснені та оформлені первинними документами господарські операції проводиться в облікових реєстрах.

**Обліковий реєстр** — це таблиця встановленої форми, призначена для хронологічної, систематичної або комбінованої реєстрації, групування і узагальнення документально оформлених господарських операцій.

Оскільки облікові реєстри складаються щомісяця, то інформація, яка в них міститься, може використовуватися для оперативного управління, економічного аналізу діяльності підрозділів і підприємства в цілому та складання звітності.

Форми облікових реєстрів рекомендуються Міністерством фінансів України. Реєстри бухгалтерського обліку мають такі обов'язкові реквізити, як: назва, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи осіб, які брали участь у їх складанні.

#### **Класифікація облікових реєстрів:**

##### **1. За ступенем узагальнення інформації:**

- синтетичні — це реєстри, які ведуться за синтетичними рахунками;
- аналітичні — це реєстри, які ведуться за аналітичними рахунками;
- комбіновані — реєстри систематичного обліку.

##### **2. За характером записів:**

- хронологічні, призначені для реєстрація операцій у порядку хронологічної послідовності їх виконання та оформлення;
- систематичні, призначені для групування однорідних операцій на синтетичних і аналітичних рахунках;
- змішані (комбіновані).

##### **3. За зовнішнім виглядом:**

- книги — це сукупність зброшурованих і пронумерованих аркушів типової форми; на останній сторінці книги зазначається кількість сторінок, що засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера та печаткою підприємства. Використовуються для ведення синтетичного і аналітичного обліку коштів, товарно-матеріальних цінностей тощо;

- картки — спеціальні таблиці, призначені для відображення аналітичних даних за кожною номенклатурною одиницею обліку.

Поділяються на картки кількісно-сумового обліку (для обліку товарно-матеріальних цінностей), картки контокорентної форми (для обліку розрахунків) та багатографні (для обліку витрат на виробництво);

– окремі аркуші, що систематизують інформацію для контролю та аналізу в таблицях різного формату; призначені для обліку різних операцій і залежно від цього мають специфічний зміст і будову.

#### *4. За будовою:*

– односторонні, що містять дані про господарську операцію, суму якої записують за дебетом або кредитом відповідного рахунка на правій стороні реєстру, ліворуч зазначають дату, номер, зміст операції тощо;

– двосторонні, які складаються з двох частин: у першій частині наводять дані про дебетові обороти за рахунком, а у другій — про кредитові;

– шахові, побудовані за принципом шахової дошки. Записи в таких реєстрах роблять у клітинці на перетині стовпчика і рядка таблиці, які відповідають дебетовому і кредитовому обороту відповідних рахунків.

#### *5. За способом заповнення:*

– машинні;

– ручні.

Здійснення записів господарських операцій у реєстрах називається обліковою реєстрацією. Перенесення інформації з первинних документів до облікових реєстрів має здійснюватися в міру надходження документів до бухгалтерії відповідно до затвердженого плану-графіка документообігу. Записи господарських операцій повинні бути відображені в облікових реєстрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

## **5.2 Характеристика форм ведення бухгалтерського обліку**

Порядок відображення господарських операцій в облікових реєстрах залежить від форми бухгалтерського обліку, що застосовується на підприємстві.

**Форма бухгалтерського обліку** — це система реєстрів бухгалтерського обліку, які використовуються в певному порядку та взаємозв'язку для ведення обліку і складання звітності.

Кожне підприємство самостійно вибирає форму обліку з урахуванням:

- 1) конкретних умов та особливостей господарювання;
- 2) технології оброблення облікових даних;
- 3) обсягів облікових робіт та їх складності;
- 4) наявності обчислювальної техніки.

Форма бухгалтерського обліку відображає відповідну технологію облікового процесу шляхом установлення порядку групування господарських операцій, складання реєстрів синтетичного і аналітичного

обліку, подання облікових даних у вигляді фінансової звітності для потреб користувачів. Характерні ознаки форм бухгалтерського обліку: зовнішній вигляд, будова і кількість облікових реєстрів; поєднання реєстрів хронологічного і систематичного обліку, синтетичного та аналітичного обліку; послідовність і техніка облікової реєстрації.

На підприємствах та в організаціях України застосовуються такі форми обліку: меморіально-ордерна, Журнал-Головна та журнальна.

**Меморіально-ордерна форма** характеризується застосуванням книг для ведення синтетичного обліку і карток — для аналітичного. Особливістю цієї форми є те, що на підставі первинних документів складають меморіальні ордери, в яких указують короткий зміст, підставу здійснення операції, кореспондуючі рахунки та суму. Меморіальні ордери реєструються в реєстраційному журналі, де відображаються дані за кожним ордером із зазначенням його загальної суми. Загальний підсумок цього журналу повинен дорівнювати дебетовому і окремо кредитовому обороту за всіма синтетичними рахунками. Після реєстрації дані меморіальних ордерів записують у Головну книгу, яка є систематичним реєстром синтетичного обліку. У Головній книзі для кожного рахунка виділяють окрему сторінку. Рахунки в Головній книзі будують за шаховим принципом у вигляді двосторонніх багатографних таблиць, окремі графи яких призначено для запису операцій у розрізі кореспондуючих рахунків. У Головну книгу записують дату і номер меморіального ордеру, а також суму оборотів за дебетом і кредитом рахунка в розрізі кореспондуючих рахунків.

Аналітичний облік при меморіально-ордерній формі зазвичай ведуть на картках, коли для кожного рахунка передбачено окрему картку. Записи в реєстри аналітичного обліку роблять із первинних документів, доданих до меморіального ордеру. Наприкінці місяця на підставі аналітичних рахунків складають оборотну відомість, підсумки якої звіряють з оборотами і залишками відповідних синтетичних рахунків. Після взаємозвіряння записів за даними синтетичних рахунків складають баланс. Після вибірки і додаткових розрахунків на основі аналітичного обліку складають інші форми фінансової і податкової звітності.

**Форма обліку Журнал-Головна** дістала назву головного реєстра, в якому поєднується журнал реєстрації операцій (хронологічний запис) із Головною книгою (систематичний запис). Кожна господарська операція одночасно реєструється і відображається на відповідних синтетичних рахунках, для кожного з них відводиться подвійна графа — для запису дебетових і кредитових оборотів. Журнал-Головну як основний реєстр відкривають на поточний рік.

Початково записують сальдо на початок місяця за синтетичними рахунками. Після відображення всіх господарських операцій за місяць підраховують обороти за рахунками та виводять сальдо на початок наступного місяця. Аналітичний облік за цією формою ведуть на картках або в книгах. Складати оборотну відомість за синтетичними рахунками за

цією формою недоцільно, оскільки підсумки оборотів за дебетом і кредитом рахунків та рівність залишків рахунків порівнюють у самому Журналі-Головній. За даними Журналу-Головної складають бухгалтерський баланс.

**Журнальна форма** бухгалтерського обліку ґрунтується на широкому застосуванні системи накопичувальних і групувальних облікових реєстрів – журналів і допоміжних відомостей до них. Журнали — це комбіновані реєстри синтетичного, а в багатьох випадках і аналітичного обліку, в яких поєднано хронологічний і систематичний облік. Згідно з Методичними рекомендаціями щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку передбачається ведення семи журналів, трьох дебетових відомостей, тринадцяти відомостей аналітичного обліку, Головної книги, інших довідок та аркушів-розшифрувань.

Журнали побудовано за кредитовою ознакою: всі господарські операції відображають за кредитом даного синтетичного рахунка і дебетом кореспондуючих з ним рахунків. За зовнішнім виглядом журнали являють собою окремі аркуші-реєстри багатографної форми, призначені для кредитових записів його балансового рахунка, операції за яким обліковуються в даному журналі. В окремих графах журналу-ордера вказано рахунки, які кореспондують з кредитом даного рахунка. В усіх реєстрах завчасно надруковано типову кореспонденцію рахунків. У журналі може міститися декілька однорідних синтетичних рахунків. До журналу відкривають окремі відомості за дебетом рахунків, відомості аналітичного обліку до рахунків даного журналу.

Записи в журналах роблять безпосередньо на підставі перевірених документів у міру їх надходження і опрацювання. При значній кількості однорідних документів по операціях їх дані попередньо групують у допоміжних відомостях, місячні підсумки яких переносять потім до відповідних журналів. Наприкінці місяця за кожним журналом підводять підсумки зроблених записів. Загальний підсумок за кредитом рахунка в журналі порівнюють з підсумками кореспондуючих за дебетом рахунків, що забезпечує перевірку правильності облікових записів без складання оборотних відомостей. Місячні обороти журналів переносять до Головної книги, яка є системним реєстром синтетичного обліку, де узагальнюються дані поточного обліку, проводиться взаємна перевірка записів.

Кредитові обороти журналів у Головну книгу переносять загальним підсумком, оскільки в розгорнутому вигляді вони наведені в журналі, тоді як дебетові обороти переносять окремими сумами із різних журналів. Таким чином, журнали і Головна книга взаємно доповнюють один одного і дають розгорнуту кореспонденцію за дебетом і кредитом кожного синтетичного рахунка. Наприкінці місяця за кожним синтетичним рахунком у Головній книзі виводять залишок.



### 5.3 Автоматизовані форми ведення бухгалтерського обліку

Використання обчислювальної техніки для ведення обліку і складання звітності на сучасному етапі організації автоматизованої форми обліку ґрунтується на застосуванні діалогового режиму (форми) роботи. При цьому ведення обліку характеризується повною автоматизацією оброблення й узагальнення облікової інформації. Дані будь-якого рівня систематизації можна отримати безпосередньо після введення господарської операції до бази даних. Діалогова форма обліку забезпечує обмежений доступ як до первинної, так і до систематизованої інформації шляхом введення паролів для перевірки повноважень на доступ до інформації. Діалогова форма ведення бухгалтерського обліку характеризується:

- автоматизацією документування;
- автоматизованою фіксацією облікової інформації на машинних носіях;
- систематизацією, узагальненням і відображенням даних обліку;
- відображення даних у вигляді відеограм та друкованому вигляді;
- автоматичним контролем вихідної інформації;
- забезпеченням розшифрування результатних показників з наведенням методики використаних розрахунків та вхідних даних тощо.

Підприємства України сьогодні користуються програмними продуктами чотирьох компаній: «Парус», «1С», «Галактика», «Інтелект–Сервіс».

Програма «Парус» призначена для підготовки та обліку фінансово–господарських документів, накопичення інформації про здійснення господарських операцій на бухгалтерських рахунках, формування внутрішньої і зовнішньої звітності підприємства. Використання даної системи дає можливість: готувати платіжні документи; виписувати рахунки на оплату і накладні на відпуск товарів; вести облік основних засобів, запасів, дебіторської і кредиторської заборгованості, грошових коштів тощо; одержувати щомісячну звітність щодо руху засобів за відповідними рахунками, складати баланс та інші форми фінансової звітності.

Програма «1С – Бухгалтерія» дає можливість: вести синтетичний аналітичний облік адаптовано до інформаційних потреб підприємства; одержувати необхідну звітність за рахунками синтетичного та аналітичного обліку; доповнювати, змінювати робочий план рахунків бухгалтерського обліку, систему проводок, ведення аналітичного обліку, форми первинних документів та звітності; автоматично друкувати первинні документи.

При заповненні облікових реєстрів можуть виникати помилки. Помилки бувають локальними (перекручування інформації тільки в одному обліковому реєстрі) і транзитними (якщо помилка автоматично проходить через декілька облікових реєстрів). Якщо помилки трапляються в тексті

операцій, тоді вони призводять до неправильної кореспонденції рахунків. Помилки при записах сум контролюються методом подвійного запису.

Порядок виправлення помилок залежить від їхнього характеру і часу виявлення. Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку передбачено виправлення помилок такими способами:

1) коректурним — полягає в закресленні неправильного запису (описки або арифметичної помилки) однією рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, і записом правильної суми чи тексту. Може застосовуватися до складання бухгалтерських проводок і звітів;

2) «червоним сторно» — полягає в повторній кореспонденції рахунків неправильного бухгалтерського запису червоним кольором, що означає від'ємне число. Суми, записані червоним, віднімаються (анулюються). Одночасно звичайним чорнилом роблять правильний запис суми і кореспонденції рахунків. Використовують для виправлення помилок у кореспонденції рахунків або якщо записана сума господарської операції більша, ніж її фактична величина;

3) додаткових записів — застосовується, якщо кореспонденція рахунків складена правильно, але в меншій сумі, ніж фактично виконана господарська операція. Реалізується шляхом додаткового проведення на суму різниці між правильною і відображеною в обліку величинами.

#### **5.4 Загальні вимоги до фінансової звітності**

Узагальнення даних обліку та одержання підсумкових показників, що характеризують діяльність підприємства, здійснюється шляхом складання звітності за звітний період. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року. Баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня кварталу або року. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більше 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до моменту його ліквідації.

Згідно з чинним господарським законодавством та установчими документами підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, власникам, органам державної виконавчої влади та іншим користувачам (податковим, фінансовим, статистичним органам, фондам, банкам тощо). Державна регламентація звітності викликана необхідністю узагальнення показників звітності підприємств, видів економічної діяльності з метою розрахунку макроекономічних показників Державним комітетом статистики України, яким встановлюються єдині правила та форми складання і

показники звітності. За порушення цих правил та вимог на посадових осіб підприємства можуть бути накладені адміністративні стягнення.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Для досягнення поставленої мети та виконання завдань щодо задоволення інформаційних потреб користувачів звітність повинна відповідати таким вимогам:

1) зрозумілість для користувачів — ґрунтується на припущенні, що користувачі мають відповідні знання з економіки та бухгалтерського обліку і ретельно досліджуватимуть звітність;

2) доречність — здатність інформації впливати на економічні рішення користувачів шляхом оцінювання минулих, поточних чи майбутніх подій або ж забезпечити підтвердження чи коригування минулих оцінок користувачів;

3) суттєвість — інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів;

4) достовірність — відсутність у фінансовій звітності суттєвих помилок та упередженості, що дає користувачам можливість покластися на неї тією мірою, якою вона відображає або, як очікується, відобразатиме реальний стан справ підприємства;

5) порівнюваність — можливість користувачів порівнювати: фінансові звіти підприємств за різні періоди; фінансові звіти різних підприємств;

6) своєчасність — можливість втрати звітністю своєї доречності через надмірну затримку надання її користувачам. Керівництво має знайти оптимальне співвідношення між своєчасністю надання звітності та забезпеченням її достовірності.

Для забезпечення дотримання перелічених вимог фінансова звітність повинна містити дані про таке:

– підприємство (повну назву, організаційно-правову форму, місце знаходження, назву органу управління, якому підпорядковується підприємство, назву материнської (холдингової) компанії, опис основної діяльності підприємства, середню чисельність персоналу за звітний період);

– дату звітності та звітний період. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, передбаченого ПСБО, причини і наслідки цього повинні бути розкриті в примітках до фінансової звітності;

– валюту звітності та одиницю її виміру. Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство має розкрити причини цього і методи, які було використано для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу;

- відповідну інформацію щодо звітного та попереднього періодів для порівняння показників у динаміці, розрахунку та аналізу зрушень у структурі, побудові рядів динаміки для потреб економічного аналізу;
- облікову політику підприємства та її зміни шляхом опису принципів оцінювання статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності;
- консолідацію фінансових звітів;
- припинення окремих видів діяльності;
- обмеження щодо володіння активами;
- участь у спільних підприємствах;
- виявлені помилки минулих років та їх коригування;
- переоцінювання статей фінансових звітів;
- іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними ПСБО.

Фінансові звіти відображають наслідки та результати діяльності шляхом об'єднання їх в основні класи за економічними характеристиками, які називаються елементами фінансових звітів. До елементів фінансових звітів відносять: активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати.

Стаття має бути визнана (наведена) у фінансовій звітності, якщо вона відповідає таким критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

### **Контрольні запитання**

1. Розкрийте призначення облікових реєстрів.
2. Яке значення облікові реєстри мають для складання звітності?
3. За якими ознаками класифікують облікові реєстри?
4. Що розуміють під формою бухгалтерського обліку?
5. Які форми бухгалтерського обліку використовують в Україні?
6. Які чинники впливають на вибір підприємством конкретної форми бухгалтерського обліку?
7. Охарактеризуйте особливості меморіально-ордерної форми обліку.
8. У чому полягає специфіка форми бухгалтерського обліку Журнал-Головна?
9. Охарактеризуйте особливості журнальної форми обліку.
10. Які програмні продукти використовуються для автоматизації бухгалтерського обліку в Україні?
11. Які існують способи виправлення помилок в облікових реєстрах?
12. Призначення та періодизація складання фінансової звітності.
13. Охарактеризуйте вимоги, що ставляться до фінансової звітності.
14. Які відомості мають міститися в фінансовій звітності?

## 6 ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

### 6.1 Основні засоби та їх класифікація

**Основні засоби** — це 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 корисної дії яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Для цілей бухгалтерського обліку **основні засоби класифікують** за такими групами:

**1. Основні засоби:**

- земельні ділянки;
- капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом;
- будівлі, споруди та передавальні пристрої;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти, прилади, інвентар (меблі);
- тварини;
- багаторічні насадження;
- інші основні засоби.

**2. Інші необоротні матеріальні активи:**

- бібліотечні фонди;
- малоцінні необоротні матеріальні активи;
- тимчасові (нетитульні) споруди;
- природні ресурси;
- інвентарна тара;
- предмети прокату;
- інші необоротні матеріальні активи.

Підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Нормативним документом, який регулює організацію та ведення бухгалтерського обліку основних засобів, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (ПСБО) № 7 «Основні засоби».

Об'єкт основних засобів визнається **активом**, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

## 6.2 Оцінювання основних засобів

### **Види оцінювання основних засобів:**

1) вартість, яка амортизується, — первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості;

2) ліквідаційна — 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 із продажем (ліквідацією);

3) первісна — 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 необоротних активів після їх переоцінювання;

5) балансова (залишкова) — різниця між первісною вартістю та зносом, за якою необоротні активи включаються до балансу;

6) справедлива — сума, за якою може бути здійснено обмін активу або оплату зобов'язання внаслідок операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за **первісною вартістю**, до якої включаються:

- суми, сплачені постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

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

- суми ввізного мита;

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

- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;

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

Витрати на сплату відсотків за кредит **не включаються** до первісної вартості об'єкта основних засобів, який був придбаний за рахунок такого кредиту.

**Надходження основних засобів** на баланс підприємства може відбуватися внаслідок: купівлі; виготовлення власними силами; будівництва господарським та підрядним способами; обміну на подібний або неподібний актив; оренди; безоплатного отримання тощо.

У процесі використання основних засобів їх первісна вартість може збільшуватися на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта, яке приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від його використання, або зменшуватися у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта.

Об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття, внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.

Причинами **вибуття основних засобів** можуть бути: продаж; обмін на подібний або неподібний актив; передача в оренду, ліквідація; безоплатна передача тощо.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних із вибуттям основних засобів.

Реєстри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлено факти вибуття основних засобів.

У разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

#### **Переоцінювання основних засобів**

Підприємство/установа може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінювання об'єкта основних засобів на ту саму дату переоцінюються всі об'єкти групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Переоцінювання основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже було переоцінено, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

**Не підлягають переоцінюванню** малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за прямолінійним і виробничим методами.

Первісна (переоцінена) вартість об'єкта основних засобів може бути збільшена на суму індексації, проведеної у порядку, встановленому податковим законодавством, із відображенням у бухгалтерському обліку у порядку, передбаченому пунктами 19–21 Положення (стандарту) 7.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначаються множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається за формулою

$$II = \frac{CB}{3B}, \quad (6.1)$$

де CB – справедлива вартість об'єкта, що переоцінюється;

ЗВ – залишкова вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для таких об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а сума уцінки — до складу витрат, крім випадків, наведених у пункті 20 Положення (стандарту).

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і вигоди від відновлення його корисності, сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигоди від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду.

При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі капіталу у дооцінках. Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта,



що включені до складу нерозподіленого прибутку, заносяться до реєстрів аналітичного обліку основних засобів.

### **6.3 Рахунки і документи, призначені для обліку основних засобів**

Для обліку основних засобів, які використовує підприємство в господарській діяльності, застосовується **рахунок 10 «Основні засоби»** — балансовий, основний, активний, матеріальний, належить до групи рахунків господарських засобів; за дебетом відображаються надходження, дооцінка та витрати на поліпшення основних засобів, що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від його використання; за кредитом — вибуття, уцінка та суми часткової ліквідації об'єктів основних засобів; сальдо дебетове означає залишок основних засобів підприємства за первісною вартістю на звітну дату і відображається у I розділі активу балансу.

До моменту введення об'єкта основних засобів в експлуатацію витрати на його придбання або створення відображаються за дебетом рахунка 15 «Капітальні інвестиції», де формується первісна вартість об'єкта.

При введенні об'єкта в експлуатацію рахунок 15 «Капітальні інвестиції» закривається на дебет рахунка 10 «Основні засоби».

Документальне оформлення операцій з основними засобами здійснюється на основі договорів купівлі-продажу, актів приймання-передачі, податкових накладних, накладних, прибуткових ордерів та облікових реєстрів 03-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», 03-3 «Акт на списання основних засобів», 03-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів», 03-7 «Опис інвентарних карток обліку основних засобів», 03-8 «Картка обліку руху основних засобів», 03-9 «Інвентарний список основних засобів» тощо.

Сума податкового кредиту з ПДВ, на яку підприємство має право зменшити податкове зобов'язання, що внесене в рахунки підрядних організацій під час виконання капітальних робіт, постачальників у разі придбання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, відображається записом:

Дт 641 «Розрахунки за податками»;

Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Облік вибуття, ліквідації та реалізації основних засобів відображено в таблиці 6.1.

Таблиця 6.1 – Облік вибуття, ліквідації та реалізації основних засобів

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
<b>Облік вибуття основних засобів</b>			
1	Списано суму зносу виведеного з експлуатації об'єкта	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
2	Списано залишкову вартість	977 «Інші витрати звичайної діяльності»	10 «Основні засоби»
3	Нараховано зобов'язання з ПДВ (але не у разі благодійної допомоги) в сумі 20 % від залишкової вартості	977 «Інші витрати звичайної діяльності»	641 «Розрахунки за податками і платежами»
4	Перераховано до бюджету відкориговану суму податкового кредиту	641 «Розрахунки за податками і платежами»	311 «Рахунки в банках»
<b>Облік ліквідації основних засобів</b>			
1	Відображено списання зносу основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
2	Відображено залишкову вартість основних засобів, що ліквідуються	976 «Списання необоротних активів»	10 «Основні засоби»
3	Відображено витрати на ліквідацію основних засобів	976 «Списання необоротних активів»	661 «Розрахунки за виплатами працівникам» 65 «Розрахунки за страхуванням»
4	Оприбуткувано матеріали від ліквідації основних засобів	20 «Виробничі запаси»	746 «Інші доходи»
5	Недоамортизовану частину ліквідованого об'єкта основних засобів і витрати на ліквідацію об'єкта списано на зменшення фінансових результатів	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	976 «Списання необоротних активів»
<b>Облік реалізації основних засобів</b>			
<b>а) реалізація при попередній оплаті</b>			
1	1-ша подія. Надходження передплати	311 «Рахунки в банках»	680 «Розрахунки, пов'язані з не оборотними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» або 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ з суми передоплати	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками й платежами»

## Продовження таблиці 6.1

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
3	Списано залишкову вартість об'єкта основних засобів, виведеного з експлуатації	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	10 «Основні засоби»
4	Списання суми зносу	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
5	2-га подія. Відвантажено (реалізовано) об'єкт основних засобів	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
6	Проведено взаємозалік	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
7	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	643 «Податкові зобов'язання»
8	Перераховано податкові зобов'язання з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	311 «Рахунки в банках»
9	Відображено списання собівартості основного засобу, що утримується для продажу	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»
<b>б) реалізація без попередньої оплати</b>			
1	Списано залишкову вартість об'єкта основних засобів, виведеного з експлуатації з метою продажу	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» 131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»  10 «Основні засоби»
2	1-ша подія. Відвантажено (реалізовано) об'єкт основних засобів покупцеві за продажною вартістю з ПДВ	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
3	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками й платежами»
4	Перераховано податкові зобов'язання з ПДВ	641 «Розрахунки за податками й платежами»	311 «Рахунки в банках»
5	2-га подія. Надійшли кошти за реалізований об'єкт основних засобів	311 «Рахунки в банках»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
6	Відображено списання собівартості основного засобу, що утримується для продажу	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»

## 6.4 Амортизація основних засобів та методи її нарахування

Витрати на придбання або створення основних засобів підлягають систематичному розподілу між звітними періодами — амортизації.

**Амортизація** — систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (окрім вартості земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій).

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством/установою (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Різниця між первісною вартістю необоротних активів та сумою нарахованої амортизації називається залишковою вартістю необоротних активів, за якою вони включаються до підсумку балансу.

**Строк корисного використання (експлуатації)** (СКВ) — очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством/установою або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством/установою обсяг продукції (робіт, послуг).

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) необхідно враховувати:

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

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання. Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, що настає за місяцем зміни строку корисного використання.

Амортизація основних засобів у податковому обліку здійснюється за правилами п.п. 138 Податкового кодексу України.

Нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

Мінімально допустимі строки корисного використання, встановлені п.п. 138.3.2 ПКУ (таблиця 6.2).

Таблиця 6.2 – Мінімально допустимі строки корисного використання

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
Група 1 – земельні ділянки	–
Група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
Група 3 – будівлі	20
споруди	15
передавальні пристрої	10
Група 4 – машини та обладнання	5
з них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друкування інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 20000 гривень	2
Група 5 – транспортні засоби	5
Група 6 – інструменти, прилади, інвентар, меблі	4
Група 7 – тварини	6
Група 8 – багаторічні насадження	10
Група 9 – інші основні засоби	12
Група 10 – бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України	–
Група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	–
Група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
Група 13 – природні ресурси	–
Група 14 – інвентарна тара	6
Група 15 – предмети прокату	5
Група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Метод амортизації підприємство вибирає самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням:

1. Прямолінійного методу, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів:

$$\text{Річна сума амортизації} = \frac{Ba}{Ck}, \quad (6.2)$$

де  $Ba$  – вартість, що амортизується;

$Ck$  – строк корисного використання;

Місячна сума амортизації = Річна сума амортизації / 12.

**Приклад.** Підприємством придбано об'єкт основних засобів — сейф офісний, первісна вартість якого дорівнює 7220 грн.

Підприємством установлені:

– строк корисного використання — 10 років;

– ліквідаційна вартість — 200 грн;

– метод амортизації — прямолінійний.

Вартість, що амортизується, становить:

7220 грн – 200 грн = 7020 грн.

Розрахуємо річну суму амортизації, використовуючи прямолінійний метод:

7020 грн : 10 років = 702 грн.

Щомісячна сума амортизації становить: 702 грн / 12 міс. = 58,50 грн/міс.

Цей метод дає рівномірність розподілу суми амортизації між періодами.

2. Методу зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість:

*Річна сума амортизації = Залишкова вартість об'єкта на початок звітного року або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації x Річна норма амортизації;*

$$\text{Річна норма амортизації} = \left( 1 - \sqrt[\text{Кількість\_років}]{\frac{\text{Ліквідаційна\_вартість}}{\text{Первісна\_вартість}}} \right) \times 100\%. \quad (6.3)$$

**Приклад.** Підприємство придбало устаткування первісною вартістю 50000 грн. Строк корисного використання устаткування — 5 років, а ліквідаційна вартість — 2000 грн. Для нарахування амортизації підприємство застосовує метод зменшення залишкової вартості.

Річна норма амортизації устаткування становить:

$$\text{Річна норма амортизації} = \left(1 - \sqrt[5]{\frac{2000}{50000}}\right) = 1 - 0,5253 = 0,4747.$$

Застосувавши цю норму, отримуємо розрахунок амортизаційних відрахувань у розрізі років (таблиця 6.3).

Таблиця 6.3 – Метод зменшення залишкової вартості

Рік	Розрахунок	Сума амортизації, грн		Усього сума нарахованого зносу, грн	Залишкова вартість об'єкта ОЗ, грн
		річна	місячна		
1-й	50000,00 x 0,4747	23735,00	1977,92	23735,00	26265,00
2-й	26265,00 x 0,4747	12468,00	1039,00	36203,00	13797,00
3-й	13797,00 x 0,4747	6549,44	545,79	42752,44	7247,56
4-й	7247,56 x 0,4747	3440,42	286,70	46192,86	3807,14
5-й	3807,14 x 0,4747	1807,14*	150,59	48000,00	2000,00

Незначні арифметичні розбіжності, що виникають унаслідок округлень, можна компенсувати при нарахуванні амортизації за останній рік використання об'єкта. Отже, наприкінці строку експлуатації устаткування воно обліковується на балансі підприємства за ліквідаційною вартістю.

Цей метод найчастіше використовується для амортизації об'єктів основних засобів, інтенсивність використання яких у міру їх експлуатації зменшується. Він є досить трудомістким і на практиці застосовується рідко.

3. Методу прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється:

$$\text{Річна сума амортизації} = \text{Залишкова вартість об'єкта на початок звітного року або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації} \times \text{Річна норма амортизації};$$

$$\text{Річна норма амортизації} = 2 / \text{Строк корисного використання}.$$

**Приклад.** Підприємство придбало ноутбук. Первісна вартість об'єкта ОЗ становить 24600 грн, а строк корисного використання — 4 роки. Ліквідаційна вартість об'єкта ОЗ — 300 грн. При нарахуванні амортизації

підприємство застосовує метод прискореного зменшення залишкової вартості.

За даними прикладу норма амортизації об'єкта основних засобів становитиме:

$$2 / 4 = 0,5.$$

Розрахунок суми амортизаційних відрахувань протягом строку корисного використання об'єкта основних засобів наведено в таблиці 6.4.

Таблиця 6.4 – Метод прискореного зменшення залишкової вартості

Рік	Розрахунок	Сума амортизації, грн		Усього сума нарахованого зносу, грн	Залишкова вартість об'єкта ОЗ, грн
		річна	місячна		
1-й	24600,00 x 0,5	12300,00	1025,00	12300,00	12300,00
2-й	12300,00 x 0,5	6150,00	512,50	18450,00	6150,00
3-й	6150,00 x 0,5	3075,00	256,25	21525,00	3075,00
4-й	3075,00 – 300,00	2775,00	231,25	24300,00	300,00

Річну суму амортизації за останній рік використання об'єкта ОЗ слід визначати як різницю між залишковою вартістю такого об'єкта на початок року і його ліквідаційною вартістю.

Метод найчастіше використовується для амортизації основних засобів, інтенсивність використання яких у перші роки експлуатації значно вища, ніж у наступні.

4. Кумулятивного методу, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму чисел років його корисного використання.

**Приклад.** Підприємство придбало устаткування первісною вартістю 70000 грн. При зарахуванні устаткування на баланс наказом по підприємству встановлено:

- строк корисного використання устаткування — 5 років;
- ліквідаційну вартість — 2500 грн;
- метод нарахування амортизації — кумулятивний.

Розрахуємо суму амортизації.

Оскільки очікуваний строк використання об'єкта ОЗ становить 5 років, то сума чисел років використання об'єкта ОЗ визначається так:

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15 \text{ або } (5 + 1) \times 5 : 2 = 15.$$

Кумулятивний коефіцієнт дорівнює:

- у перший рік експлуатації — 5/15;
- у другий рік — 4/15;
- у третій рік — 3/15;
- у четвертий рік — 2/15;
- у п'ятий рік — 1/15.



Вартість устаткування, яка амортизується, становить:  
70000 грн – 2500 грн = 67500 грн.

Розподіл сум амортизаційних відрахувань наведено в таблиці 6.5.

Таблиця 6.5 – Амортизація кумулятивним методом

Рік	Розрахунок	Сума амортизації, грн		Усього сума нарахованого зносу, грн	Залишкова вартість об'єкта ОЗ, грн
		річна	місячна		
1-й	67500,00 x 5/15	22500,00	1875,00	22500,00	47500,00
2-й	67500,00 x 4/15	18000,00	1500,00	40500,00	29500,00
3-й	67500,00 x 3/15	13500,00	1125,00	54000,00	16000,00
4-й	67500,00 x 2/15	9000,00	750,00	63000,00	7000,00
5-й	67500,00 x 1/15	4500,00	375,00	67500,00	2500,00

Отже, наприкінці строку експлуатації устаткування воно обліковується на балансі підприємства за ліквідаційною вартістю.

Цей метод застосовується до основних засобів, які зношуються більше в перші роки експлуатації.

5. Виробничого методу, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

**Приклад.** Підприємство придбало верстат первісною вартістю 120000 грн. Ліквідаційна вартість установлена підприємством на рівні 20000 грн. Підприємство застосовує виробничий метод нарахування амортизації. Устаткування передбачається використовувати для виробництва 500000 деталей.

Виробнича ставка амортизації становить:

$(120000 \text{ грн} - 20000 \text{ грн}) : 500000 \text{ од.} = 0,2 \text{ грн/од.}$

Розподіл суми амортизаційних відрахувань наведено в таблиці 6.6.

Таблиця 6.6 – Виробничий метод

Період експлуатації, міс.	Фактичний обсяг виготовленої продукції за місяць, од.	Місячна сума амортизації, грн	Усього сума нарахованого зносу, грн	Залишкова вартість об'єкта ОЗ, грн
1-й	12500	2500*	2500	117500
2-й	13000	2600	5100	114900
3-й	12000	2400	7500	112500
4-й	11850	2370	9870	110130
<...>				
n	12750	2550	100000	20000

\* Визначають таким чином:  $12500 \text{ од.} \times 0,2 \text{ грн/од.} = 2500 \text{ грн і т. д.}$

Для МНМА і бібліотечних фондів можна використовувати на додаток ще й один з таких методів (п. 27 П(С)БО 7):

– **«50 % на 50 %»**. Його суть полягає в нарахуванні амортизації в першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується. Решту 50 % відображають у витратах у місяці виключення об'єкта зі складу активів;

– **«100 %»**. Відповідно до цього методу амортизація об'єкта в першому місяці використання нараховується в розмірі 100 % його вартості.

Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, що настає за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно.

Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Нарахування амортизації починається з місяця, що настає за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Для обліку зносу необоротних активів використовується рахунок **13 «Знос (амортизація) необоротних активів»** – балансовий, регулюючий до рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», контрарний, контрактивний, за кредитом відображається нарахування амортизації необоротних активів, за дебетом — її зменшення; сальдо кредитове означає суму нарахованої на звітну дату амортизації необоротних активів і відображається у I розділі активу балансу.

Отже, інформацію про нараховану суму амортизації об'єктів ОЗ та інших необоротних матеріальних активів відображають за кредитом таких субрахунків рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»:

— 131 «Знос основних засобів»;

— 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів».

Одночасно зі збільшенням суми зносу збільшують суму витрат (п. 30 П(С)БО 7). Крім того, якщо ОЗ використовують для будівництва (виготовлення, модернізації) інших необоротних активів, сума амортизації може капіталізуватися (тобто збільшувати первісну вартість таких необоротних активів). Таким чином, на рахунках бухгалтерського обліку суму нарахованої амортизації відображають **залежно від напряму використання об'єктів основних засобів**.

Дотримуючись норм Інструкції № 291, при нарахуванні амортизації необоротних активів збільшують залишок за дебетом позабалансового рахунка 09 «Амортизаційні відрахування». Нагадаємо: на цьому рахунку

ведуть облік нарахування і «використання» амортизаційних відрахувань. При цьому збільшення залишку на рахунку 09 відбувається на суму нарахованої амортизації необоротних активів (у тому числі ОЗ), а зменшення залишку за цим рахунком — на суму амортизації, «використаної» на капітальні інвестиції, погашення отриманих на капітальні інвестиції позик тощо.

## 6.5 Поняття та облік нематеріальних активів

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

Для цілей організації та ведення обліку нематеріальні активи поділяються на такі групи: права користування природними ресурсами, права користування майном, права на комерційні знаки, права на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права, незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та інші нематеріальні активи.

Первісною оцінкою нематеріальних активів є собівартість їх придбання або створення, яка визначається сумою грошових коштів чи їх еквівалентів або справедливою вартістю іншої компенсації, наданої підприємством для їх придбання або створення. Собівартість окремо придбаного нематеріального активу включає його ціну, мито, усі податки, що не підлягають відшкодуванню, інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням активу. Якщо нематеріальний актив надійшов внаслідок обміну на інший актив, то його собівартість визначають за справедливою вартістю отриманого активу, яка дорівнює справедливій вартості переданого активу з урахуванням будь-яких грошових доплат, здійснених під час обмінної операції. Собівартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає всі витрати, прямо пов'язані з його створенням та приведенням до стану, придатного для використання за призначенням. Наступне оцінювання балансової вартості нематеріальних активів може відрізнитися від його собівартості, якщо були здійснені додаткові витрати, унаслідок яких очікується збільшення притоку економічних вигод від використання активу на підприємстві.

Для обліку нематеріальних активів використовується **рахунок 12 «Нематеріальні активи»** — балансовий, основний, активний, належить до групи рахунків господарських засобів, за дебетом відображаються надходження нематеріальних активів унаслідок придбання або створення та їх дооцінка; за кредитом — вибуття та уцінка нематеріальних активів; сальдо дебетове означає залишок нематеріальних активів підприємства

за первісною вартістю на звітну дату і відображається у I розділі активу балансу.

Документальне оформлення операцій з нематеріальними активами здійснюється з використанням таких документів, як: патенти на винаходи, на сорти, на промислові зразки, свідоцтва на знаки для товарів та послуг, авторські договори, рахунки за виконані роботи зі створення та впровадження програмного забезпечення для ЕОМ, за ноу-хау, за користування природними ресурсами, акти на прийняття наукових і дослідно-конструкторських розробок.

Витрати на створення або придбання нематеріальних активів капіталізуються і в подальшому підлягають розподілу в часі протягом строку його корисного використання. Амортизація нематеріального активу здійснюється на систематичній основі протягом строку корисного використання, який не повинен перевищувати 20 років. Амортизація нематеріальних активів може нараховуватися прямолінійним або іншим методом, якщо він краще відображає форму, в якій вигода від використання активу надходить на підприємство.

Підприємство може переоцінювати за справедливою вартістю на дату балансу ті нематеріальні активи, щодо яких існує активний ринок. Переоцінена первісна вартість і накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

### **Контрольні запитання**

1. Що таке основні засоби?
2. На які класифікаційні групи поділяють основні засоби з метою бухгалтерського обліку?
3. Охарактеризуйте види оцінювання основних засобів.
4. Що таке первісна вартість основних засобів? З чого вона складається?
5. Як проводяться документальне оформлення та облік надходження основних засобів?
6. Як організується аналітичний облік основних засобів?
7. Що таке амортизація основних засобів? З якою метою її розраховують? Що є об'єктом амортизації основних засобів?
8. Як визначається термін корисного використання основних засобів?
9. Які методи застосовуються для нарахування амортизації основних засобів? Поясніть їх суть.
10. Як слід відображати в обліку витрати, пов'язані з експлуатацією, ремонтом, удосконаленням (поліпшенням) основних засобів?

11. Як проводяться документальне оформлення та облік вибуття основних засобів?

12. Розкрийте суть нематеріальних активів.

13. На які групи поділяються нематеріальні активи для цілей організації та ведення обліку?

14. Які рахунки і документи використовуються для обліку нематеріальних активів?

15. Охарактеризуйте особливості амортизації нематеріальних активів.

## 7 ОБЛІК ЗАПАСІВ

### 7.1 Визначення запасів, їх класифікація, визнання та оцінювання

**Запаси** — це активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» запаси визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням та їх вартість може бути достовірно визначена.

До запасів відносять:

– сировину матеріалів, комплектувальні та інші цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг;

– незавершене виробництво;

– готову продукцію;

– товари;

– малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), які використовуються строком до одного року або операційного циклу, якщо він довший за рік.

Придбані або вироблені запаси оцінюються за **первісною вартістю**.

### 7.2 Рахунки, призначені для обліку запасів

*Для обліку запасів використовуються рахунки класу 2 «Запаси».*

Для обліку запасів товарно-матеріальних цінностей використовуються рахунки:

1) 20 «Виробничі запаси» — балансовий, основний, активний, матеріальний, належить до групи рахунків господарських засобів, за дебетом відображаються надходження та дооцінка запасів, за кредитом — вибуття та уцінка запасів; сальдо дебетове означає собівартість наявних

на звітну дату виробничих запасів і відображається у II розділі активу балансу;

2) 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» — балансовий, основний, активний, матеріальний, належить до групи рахунків господарських засобів, за дебетом відображається придбання МШП, за кредитом — вибуття МШП; сальдо дебетове означає собівартість наявних на звітну дату МШП і відображається у II розділі активу балансу;

3) 23 «Виробництво» — балансовий, основний, активний, калькуляційний, належить до групи рахунків господарських процесів, за дебетом відображається загальна сума понесених виробничих витрат, за кредитом — фактична виробнича собівартість виготовленої продукції; сальдо дебетове означає залишок незавершеного на звітну дату виробництва і відображається у II розділі активу балансу;

4) 25 «Напівфабрикати» — балансовий, основний, активний, матеріальний, належить до групи рахунків господарських засобів, за дебетом відображається надходження створених напівфабрикатів із виробництва, за кредитом — вибуття напівфабрикатів власного виробництва; сальдо дебетове означає собівартість наявних на звітну дату напівфабрикатів і відображається у II розділі активу балансу;

5) 26 «Готова продукція» — балансовий, основний, активний, матеріальний, належить до групи рахунків господарських засобів, за дебетом відображається надходження готової продукції з виробництва, за кредитом — вибуття готової продукції; сальдо дебетове означає собівартість наявної на звітну дату готової продукції і відображається у II розділі активу балансу;

6) 28 «Товари» — балансовий, основний, активний, матеріальний, належить до групи рахунків господарських засобів, за дебетом відображаються надходження товарів, нарахування торговельної націнки, за кредитом — вибуття товарів; сальдо дебетове означає собівартість наявних на звітну дату товарів і відображається у II розділі активу балансу;

7) 285 «Торгова націнка» — балансовий, регулюючий, контрарний до субрахунка 282 «Товари в торгівлі», контрактивний; за кредитом відображається нарахування торгової націнки, за дебетом — її списання; сальдо кредитове означає суму торгової націнки в продажній вартості залишку товарів на звітну дату і відображається у II розділі активу балансу. Різниця між продажною вартістю товарів та нарахованою торговою націнкою становить фактичну собівартість таких товарів, за якою вони відображаються в балансі.

Кореспонденцію рахунків з обліку запасів наведено в таблиці 7.1.

Таблиця 7.1 – Кореспонденція рахунків з обліку запасів

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
<b>Придбання та оприбуткування запасів без попередньої оплати постачальнику</b>			
1	Прийнято від постачальників виробничі запаси на основі рахунка-фактури, податкової накладної, акта про прийняття цінностей (вартість без ПДВ)	20	63
2	Відображено податковий кредит у сумі ПДВ, відбитий у податковій накладній по запасах, що надійшли	641	63
3	Сплачено постачальнику за отримані виробничі запаси згідно з платіжними документами (вартість з ПДВ)	63	31
4	Відображено суму витрат на транспортування запасів згідно з товарно-транспортною накладною (вартість без ПДВ)	20ТЗР	63
5	Відображено податковий кредит у сумі ПДВ, зазначений у податковій накладній з транспортування запасів	641	63
6	Сплачено послуги з транспортування запасів на основі платіжних документів (вартість з ПДВ)	63	31
<b>Придбання та оприбуткування запасів після попередньої оплати постачальнику</b>			
1	Здійснено попередню оплату постачальнику на основі платіжних документів	63	31
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	20	63
4	Списано суму податкового кредиту з ПДВ, відображену в податковій накладній	644	63
<b>Придбання виробничих запасів підзвітною особою</b>			
1	Придбано виробничі запаси підзвітною особою на основі накладної та авансового звіту	20	372
2	Відображено податковий кредит у сумі ПДВ	641	372
<b>Інші варіанти надходження виробничих запасів</b>			
1	Прийнято на склад безоплатно передані підприємству запаси на основі акта про приймання матеріалів	20	719, 745
2	Оприбутковано матеріальні цінності, отримані при ліквідації основних засобів на основі акта про приймання матеріалів	20	746
3	Оприбутковано матеріальні цінності, внесені засновниками до статутного капіталу на основі акта про приймання матеріалів	20	46
4	Виготовлено матеріали підприємством для власних потреб на основі акта про приймання матеріалів	20	23
<b>Облік обміну виробничими запасами</b>			
<i>Якщо виробничі запаси є подібними</i>			
1	Оприбутковано запаси	20	63
2	Нараховано суму податкового кредиту у розмірі ПДВ	641	63
3	Відвантажено виробничі запаси	36	20
4	Нараховано суму податкового зобов'язання в розмірі ПДВ	36	641

### Продовження таблиці 7.1

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
5	Списано на витрати різницю між балансовою і справедливою вартістю	949	20
6	Здійснено залік взаємних заборгованостей	63	36
	<i>Якщо виробничі запаси є неподібними</i>		
1	Оприбутковано запаси	20	63
2	Нараховано суму податкового кредиту в розмірі ПДВ	641	63
3	Відвантажено виробничі запаси	36	712
4	Нараховано суму податкового зобов'язання в розмірі ПДВ	712	641
5	Списано собівартість переданих запасів	902	20
6	Отримано грошову компенсацію	36	31
7	Здійснено залік взаємних заборгованостей	63	36
	<b>Списання виробничих запасів</b>		
1	Відпущено зі складу запаси для власних потреб на виробництво продукції на основі накладної-вимоги	23	20
2	Відпущено зі складу запаси для власних потреб на загальновиробничі потреби на основі накладної-вимоги	91	20
3	Відпущено зі складу запаси для власних потреб на адміністративні потреби	92	20
4	Відпущено зі складу запаси для власних потреб на забезпечення збуту продукції	93	20
5	Списано фактичну собівартість реалізованих запасів	943	20

### 7.3 Документальне оформлення операцій із запасами

Документальне оформлення операцій із запасами товарно-матеріальних цінностей здійснюється з використанням таких документів:

- накладні;
- товарно-транспортні накладні;
- податкові накладні;
- рахунки-фактури;
- сертифікати якості та відповідності;
- специфікації;
- лімітно-забірні картки;
- вимоги на відпуск матеріалів;
- товарні та матеріальні звіти;
- акти на списання МШП тощо.

### 7.4 Облік МШП

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних і швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться на складі, Планом рахунків передбачено рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».



**До малоцінних і швидкозношуваних предметів належать** предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

Предмети, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, відображаються на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» синтетичного рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Вартість таких предметів погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких активів.

Експлуатаційні тимчасові (нетитульні) споруди обліковуються на субрахунку 113 «Тимчасові нетитульні споруди».

За дебетом рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом — за обліковою вартістю відпуск малоцінних і швидкозношуваних предметів в експлуатацію зі списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

Вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, переданих в експлуатацію, виключається зі складу активів з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцем експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання.

Аналітичний облік малоцінних і швидкозношуваних предметів ведеться за видами предметів за однорідними групами, установлених, виходячи з потреб підприємства.

Підприємство, виходячи із власних потреб, може вести аналітичний облік малоцінних і швидкозношуваних предметів за найменуванням, кількістю, ціною, місцями зберігання і особами, відповідальними за їх збереження.

### **Контрольні запитання**

1. Розкрийте суть поняття запаси. Що до них відносять?
2. Які фактичні витрати включаються до собівартості запасів у разі їх придбання?
3. Назвіть складові виробничої собівартості запасів.
4. За допомогою яких методів здійснюється оцінювання запасів у разі їх вибуття?
5. Які рахунки призначено для обліку запасів?
6. З використанням яких документів здійснюється оформлення операцій із запасами?
7. Охарактеризуйте особливості обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів.

## 8 ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ

### 8.1 Визначення та види грошових коштів

**Грошові кошти** — це готівка (банкноти та монети національної валюти), кошти на рахунка у банках та депозити до запитання.

Розрахунки, які виникають між підприємством та його контрагентами в процесі здійснення фінансово-господарської діяльності, можуть проводитися як у готівковій, так і в безготівковій формах.

Готівкові розрахунки суб'єкта господарювання передбачають використання готівки і зазвичай проводяться за участю фізичних осіб.

Безготівкові розрахунки здійснюються, переважно, між юридичними особами шляхом перерахування грошових коштів з рахунка платника на рахунок отримувача з використанням послуг банківських установ, у яких відкрито поточні рахунки учасників розрахункової операції.

Безготівкові розрахунки можуть проводитися за операціями як товарного (за реалізовані товари, роботи та послуги), так і нетоварного характеру (за платежами до бюджету і позабюджетних фондів, за банківськими кредитами, сплатою відсотків за залученими коштами тощо).

### 8.2 Облік грошових коштів у касі

Для здійснення готівкових розрахунків кожне підприємство має касу, де зберігаються готівкові кошти, цінні папери, грошові документи та бланки суворого обліку.

**Каса** — приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівкових коштів, інших цінностей, касових документів.

**Касові операції** — операції підприємств (підприємців) між собою та з фізичними особами, що пов'язані з прийманням і видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку.

**Ліміт залишку готівки в касі** — граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі позаробочий час.

Готівка в касі зберігається виключно в межах ліміту залишку готівки, тобто максимально дозволеної суми коштів, яка може залишатися в касі підприємства на кінець робочого дня. Розмір ліміту підприємство встановлює самостійно і узгоджує з банком. Грошові кошти, що перевищують ліміт залишку готівки в касі, підлягають здачі до банку для зарахування їх на поточний рахунок підприємства. Здавати готівку до банку підприємство може самостійно або з використанням послуг інкасаторської служби банку. До отримання виписки з поточного рахунка з підтвердженням зарахування зданої до банку готівки такі кошти обліковуються як грошові кошти в дорозі.

Суб'єкти господарської діяльності, які здійснюють готівкові розрахунки зі споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, повинні використовувати реєстратори розрахункових операцій (РРО), за допомогою яких реалізуються фіскальні функції (з нарахування ПДВ) та реєструються проведені операції з продажу товарів, робіт, послуг та іноземної валюти.

Документальне оформлення операцій із готівковим коштом здійснюється з використанням прибуткових і видаткових касових ордерів, журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів, касової книги, книги обліку прийнятих та виданих касиром грошей, грошових і фіскальних чеків, розрахункових квитанцій, оголошень на внесення готівки, супровідних відомостей (на здавання готівки інкасаторам), платіжних і розрахунково-платіжних відомостей.

***Вимоги до організації готівкових розрахунків:***

– прибуткові, видаткові касові ордери й видаткові відомості слід заповнювати чорнилом темного кольору чорнильною або кульковою ручкою, за допомогою друкарських машинок, комп'ютерних засобів чи іншими способами, які забезпечили б належне збереження цих записів протягом устанавленого для зберігання документів терміну (трьох років);

– усю готівку, що надходить до кас, потрібно своєчасно (тобто в день одержання коштів) та в повній сумі оприбутковувати: відображати у касовій книзі за прибутковими касовими ордерами, у книзі обліку розрахункових операцій на підставі фіскальних звітних чеків РРО або даних РК;

– надходження і видачу готівки в національній валюті підприємствам необхідно відображати у касовій книзі за касовими ордерами і видатковою відомістю в день її надходження або видачі;

– аркуші касової книги мають бути пронумеровані, прошнуровані й скріплені відбитком печатки підприємства; кількість аркушів своїми підписами мають засвідчити керівник і головний бухгалтер;

– записи в касовій книзі слід робити у двох примірниках (через копіювальний папір) чорнилом темного кольору чорнильною або кульковою ручкою. Перші примірники, що є невідривною частиною аркуша касової книги, залишаються в касовій книзі, другі, що є відривною частиною, — є документом, за яким касири звітують щодо руху грошей у касі;

– за відсутності руху готівки в касі протягом робочого дня записи в касовій книзі в цей день можна не робити;

– ***виправлення*** у касових ордерах та видаткових відомостях забороняються; у касовій книзі виправлення також зазвичай не допускаються, однак якщо вони зроблені, то повинні бути засвідчені підписами касира та головного бухгалтера (або особи, що його заміщує);

– ліміт каси підприємства можуть визначати собі самостійно на підставі розрахунку, засвідченого підписом головного (старшого) бухгалтера та керівника;

– якщо на підприємстві ліміт каси не встановлено, то він вважається нульовим;

– новостворені підприємства на перші три місяці роботи ліміт каси повинні встановлювати відповідно до прогнозних розрахунків, а потім його переглядати за фактичними показниками діяльності;

– ліміт каси для банків та підприємців не встановлюється.

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

1) між собою – у розмірі до десяти тисяч гривень включно;

2) з фізичними особами – у розмірі до п'ятдесяти тисяч гривень включно.

**Фізичні особи мають право здійснювати розрахунки готівкою:**

1) із суб'єктами господарювання протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами – у розмірі до 50 000 гривень включно.

Платежі на суму, що перевищує 50 000 гривень, проводяться через банки або небанківські установи шляхом переказу коштів із поточного рахунка на поточний рахунок або внесення коштів до банку чи небанківської установи для подальшого їх переказу на поточні рахунки в банку;

2) між собою за договорами купівлі-продажу, які підлягають нотаріальному посвідченню, – у розмірі до 50 000 гривень включно.

Платежі на суму, яка перевищує 50 000 гривень, здійснюються шляхом переказу коштів з поточного рахунка на поточний рахунок або внесення та/або переказу коштів на поточні рахунки (у тому числі на депозит нотаріуса на окремий поточний рахунок у національній валюті).

У касі забороняється зберігати готівку та інші цінності, що не належать даному підприємству. Спеціальних вимог до обладнання приміщення каси немає — керівник підприємства вирішує самостійно, як облаштувати касу та забезпечити надійне зберігання готівкових коштів у ній.

**Строки витрачання готівки:**

– кошти, отримані на оплату праці, для виплати пенсій, стипендій, дивідендів (доходу), можна зберігати в касі понад установлений ліміт протягом трьох робочих днів, включаючи день одержання готівки;

– кошти, отримані на інші виплати, потрібно видати працівникам у той самий день або повернути в банк не пізніше наступного робочого дня, також їх дозволено залишати в касі у межах ліміту.

Якщо на підприємстві працює кілька касирів, то перед початком робочого дня старший касир видає іншим касирам авансом потрібну для видаткових операцій суму готівки під підпис у книзі обліку прийнятих та

виданих касиром грошей; а в кінці робочого дня вони зобов'язані скласти звіт про одержання авансу і готівки, прийнятих (виданих) за відповідними касовими документами, і здати залишок готівки та касові документи за проведеними операціями старшому касиру під підпис у книзі обліку прийнятих та виданих касиром грошей.

При зарахуванні на роботу касира керівник підприємства укладає з ним договір про повну матеріальну відповідальність. На підприємствах, штатний розпис яких не передбачає посади касира, виконувати його обов'язки може бухгалтер чи інший працівник згідно з письмовим розпорядженням керівника; з цим працівником також укладають договір про повну матеріальну відповідальність.

### **Особливості обліку іноземної валюти в касі підприємства**

**Іноземна валюта** — іноземні грошові знаки у вигляді банкнотів, казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу, кошти у грошових одиницях іноземних держав, міжнародних розрахункових одиницях, що перебувають на рахунках або вносяться до банківських та інших кредитно-фінансових установ за межами України.

**Резиденти** — юридичні особи та суб'єкти господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), які створені та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням на її території. До резидентів України також відносять дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва нашої держави за рубежом, які мають дипломатичні привілеї та імунітет, а також філії і представництва підприємств та організацій України за рубежом, що не здійснюють господарської діяльності.

**Нерезиденти** — юридичні особи та суб'єкти господарської діяльності, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо) з місцезнаходженням за межами України, які створені та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства іншої держави. До нерезидентів також відносять розташовані на території України дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва іноземних держав, міжнародні організації та їх представництва, що мають дипломатичні привілеї та імунітет, а також представництва інших іноземних організацій і фірм, які не здійснюють господарської діяльності відповідно до законодавства України.

Держава дуже ретельно стежить за обігом готівкової іноземної валюти. Підприємства можуть витратити її лише на законодавчо визначені цілі (для забезпечення витрат працівників на відрядження за кордон, для оплати праці працівників – нерезидентів тощо).

Каса в іноземній валюті» – це монетарна стаття балансу (тобто стаття балансу про грошові кошти), а значить, за нею повинні нараховуватися курсові різниці.

Згідно з ПСБО 21 курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті відображають у складі інших операційних доходів (витрат).

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики). Для визначення курсових різниць на дату балансу застосовується валютний курс на кінець дня дати балансу. При визначенні курсових різниць на дату здійснення господарської операції застосовується валютний курс на початок дня дати здійснення операції. Підприємство може здійснити перерахунок залишків на кінець дня за монетарними статтями в іноземній валюті, за якими протягом дня здійснювались господарські операції із застосуванням валютного курсу, встановленого на кінець цього дня.

### **8.3 Облік грошових коштів на рахунках у банку**

Підприємства для здійснення господарської діяльності можуть відкривати рахунки в банківських установах за договорами банківського рахунка та банківського вкладу.

Для відкриття поточного рахунка в банку суб'єкт господарювання подає до самостійно вибраної банківської установи такі документи:

- 1) заяву про відкриття рахунка;
- 2) засвідчену копію свідоцтва про державну реєстрацію СПД;
- 3) засвідчену копію зареєстрованого статуту;
- 4) копію документа про взяття підприємства на податковий облік;
- 5) довідки про реєстрацію в органах Пенсійного фонду та фондах соціального страхування;
- 6) картку зі зразками підписів осіб, уповноважених підписувати розрахункові документи, та відбитками печатки підприємства.

Для безготівкових розрахунків використовуються такі форми безготівкових розрахунків (первинні документи):

– платіжне доручення — розрахунковий документ, що містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунка зазначеної суми коштів та її перерахування на рахунок отримувача;

– платіжна вимога-доручення — розрахунковий документ, який складається з двох частин: верхньої — вимоги отримувача безпосередньо до платника про сплату визначеної суми коштів; нижньої — доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунка визначеної ним суми коштів та її перерахування на рахунок отримувача;

– платіжна вимога — розрахунковий документ, що містить вимогу стягувача або в разі достовірного списання отримувача до банку, що обслуговує платника, здійснити без погодження з платником переказ певної суми коштів з рахунка платника на рахунок отримувача;

– розрахунковий чек — розрахунковий документ, що містить нічим не обумовлене письмове розпорядження власника рахунка (чекодавця) банку-емітенту, в якому відкрито його рахунок, про сплату чекодержателю зазначеної у чеку суми коштів;

– акредитив — договір, що містить зобов'язання банку емітента, за яким цей банк за дорученням клієнта (заявника акредитива) або від свого імені проти документів, які відповідають умовам акредитива, зобов'язаний виконати платіж на користь бенефіціара або доручає іншому (виконуючому) банку здійснити цей платіж.

Крім того, при документальному оформленні безготівкових розрахунків використовуються меморіальний ордер і виписки банку з поточного рахунка.

#### ***Вимоги до складання платіжних документів:***

– клієнти банків для здійснення розрахунків мають самостійно вибрати наведені вище платіжні інструменти (за винятком меморіального ордера) і зазначити їх під час укладання договорів;

– усі текстові елементи бланків мають бути виконані українською мовою;

– відповідальність за правильність заповнення реквізитів розрахункового документа несе особа, яка оформила цей документ і подала його до обслуговуючого банку;

– якщо розрахункові документи заповнені з порушенням порядку, то банк, що здійснив перевірку, повинний повернути їх без виконання;

– перший примірник розрахункового документа (незалежно від способу його виготовлення) має містити відбиток печатки (якщо наявність печатки передбачена) та підписи/підпис відповідальних осіб/особи;

– у розрахункових документах не допускаються виправлення; неправильно заповнений бланк такого документа анулюється і складається новий.

## **8.4 Рахунки, призначені для обліку грошових коштів**

Для обліку грошових коштів на рахунках у банках використовуються рахунки:

1) 30 «Готівка» — балансовий, основний, активний, грошовий, належить до групи рахунків господарських засобів; за дебетом відображається надходження готівкових коштів до каси підприємства, за кредитом – виплати в порядку витрачання готівки; сальдо дебетове означає залишок готівки в касі на відповідну дату і відображається в II розділі активу балансу.

Рахунок 30 «Готівка» має два субрахунки:

301 — «Готівка в національній валюті»;

302 — «Готівка в іноземній валюті»;

2) 31 «Рахунки в банках» — балансовий, основний, активний, грошовий, належить до групи рахунків господарських засобів; за дебетом відображається зарахування грошових коштів на рахунки в банках, за кредитом — списання коштів з банківських рахунків підприємства; сальдо дебетове означає залишок грошових коштів на рахунках у банках і відображається в II розділі активу балансу.

Рахунок 31 має такі субрахунки:

311 — «Поточні рахунки в національній валюті»;

313 — «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

313 — «Інші рахунки в банку в національній валюті»;

314 — «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

Субрахунки 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» і 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» призначені для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в іноземній валюті;

3) 33 «Інші кошти» — балансовий, основний, активний, грошовий, належить до групи рахунків господарських засобів; за дебетом відображається збільшення грошових документів та коштів у дорозі, за кредитом — вибуття грошових документів та списання коштів у дорозі після зарахування на рахунки в банках; сальдо дебетове означає наявний на звітну дату залишок грошових документів та коштів у дорозі і відображається у II розділі активу балансу.

До інших коштів відносять:

– грошові документи (у національній та іноземній валютах), які знаходяться у касі: поштові марки; сплачені проїзні документи; сплачені путівки до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку;

– грошові кошти у дорозі — грошові суми, внесені в каси банків, ощадні каси або поштові відділення для подальшого їх зарахування на розрахункові або інші рахунки підприємства.

Рахунок 33 «Інші кошти» має такі субрахунки:

331 — «Грошові документи в національній валюті»;

332 — «Грошові документи в іноземній валюті»;

333 — «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;

334 — «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;

335 — «Електронні гроші, номіновані в національній валюті».

### **Контрольні запитання**

1. Що таке грошові кошти?

2. Охарактеризуйте форми розрахунків, які виникають між підприємством та його контрагентами в процесі здійснення фінансово-господарської діяльності.



3. Які особливості обліку грошових коштів у касі?
  4. Які документи використовують для документального оформлення операцій з готівковими коштами?
  5. Які вимоги й обмеження ставляться до організації готівкових розрахунків?
  6. Які строки витрачання готівки?
  7. Які особливості обліку іноземної валюти в касі підприємства?
  8. Які документи необхідно подати до банківської установи для відкриття поточного рахунка?
  9. Які існують форми безготівкових розрахунків?
  10. Які документи використовують для документального оформлення безготівкових розрахунків?
  11. Які вимоги ставляться до складання платіжних документів?
  12. Які рахунки призначено для обліку грошових коштів?
- Охарактеризуйте їх.

## 9 ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

### 9.1 Визначення та класифікація фінансових інвестицій

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

**Фінансові інвестиції** — це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку за рахунок відсотків, дивідендів тощо, зростання вартості капіталу або отримання інших вигід для інвестора.

**До фінансових інвестицій** відносять інвестиції:

- в акції;
- облігації;
- депозитні сертифікати;
- казначейські зобов'язання;
- інші цінні папери;
- капітал інших підприємств.

Розрізняють довгострокові та поточні фінансові інвестиції.

**Поточні фінансові інвестиції** — це інвестиції на строк, що не перевищує одного року, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

Вільна конвертація на фондовому ринку є дуже важливою. Це означає, що цінні папери можуть бути в будь-який момент вільно перетворені на гроші.

Серед поточних фінансових інвестицій виділяють фінансові інвестиції, які для цілей фінансової звітності визнаються еквівалентами грошових коштів.

**Еквіваленти грошових коштів** — це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

Зазвичай до еквівалентів грошових коштів відносять поточні інвестиції, початковий строк погашення яких не перевищує трьох місяців і відносно яких існує впевненість у тому, що вони не зменшать своєї вартості протягом періоду їх чинності.

У фінансовій звітності еквіваленти грошових коштів відображаються разом із грошовими коштами в статті балансу «Грошові кошти та їх еквіваленти» (рядок 1165).

Інвестиції, які не є поточними інвестиціями, класифікують як **довгострокові**.

## 9.2 Облік поточних фінансових інвестицій

Бухгалтерський облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів, ведеться **на рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції»**.

За дебетом рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції» відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій, за кредитом — зменшення їх вартості та вибуття.

**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 України, так і за рубежом.

Поточні фінансові інвестиції згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» первісно оцінюються та відображаються в обліку за собівартістю.

До собівартості входять ціна придбання та всі додаткові витрати, які були понесені при придбанні фінансової інвестиції, а саме: комісійні винагороди, гонорари, мито, податки, банківські збори тощо.

**Придбання короткострокових фінансових інвестицій** відображається такими записами:

Дебет 35 «Поточні фінансові інвестиції»;

Кредит 30 «Готівка» (при сплаті за інвестиції грошима),

або Кредит 31 «Рахунки в банках»

(при сплаті за інвестиції грошима),

або Кредит 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» (отримання інвестицій в оплату за реалізовану продукцію),

або Кредит 37 «Розрахунки з різними дебіторами»

(отримання інвестицій у погашення дебіторської заборгованості),

або Кредит 46 «Неоплачений капітал»  
(отримання інвестицій як внеску до статутного капіталу),  
або Кредит 73 «Інші фінансові доходи» тощо.

**Приклад.** Підприємство А придбало 1000 акцій підприємства Б на загальну суму 13000 грн. Витрати, пов'язані з придбанням, становили 1150 грн. У бухгалтерському обліку необхідно зробити такий запис (13000 + 1150), грн:

Дт 35, Кт 31 14150 (при сплаті за інвестиції грошима).

Залежно від форми сплати за придбані фінансові інвестиції згідно з П(С)БО 12 їх собівартість визначається по-різному. Якщо інвестиції придбані шляхом обміну на інші цінні папери або цінні папери власної емісії, то їх собівартістю є справедлива вартість переданих в оплату цінних паперів.

Якщо інвестиції придбані шляхом обміну на інші активи, їх собівартість дорівнює справедливій вартості отриманих активів.

Доходи (дивіденди, відсотки тощо), які отримані або підлягають отриманню за поточними фінансовими інвестиціями, відображаються як фінансовий дохід інвестора.

**Приклад (продовження).** Підприємство А отримало від підприємства Е дивіденди у сумі 0,8 грн на одну акцію.

У бухгалтерському обліку цю подію буде відображено таким записом (1000x0,8), грн: Дт 31, Кт 73 800.

Якщо поточні фінансові інвестиції продаються, різниця між чистою виручкою від її реалізації та балансовою вартістю визнається прибутком або збитком.

**Приклад (продовження).** Підприємство А продало 300 акцій підприємства В за ціною 18 грн за акцію.

У бухгалтерському обліку цю подію буде відображено такими записами:

1. Сума отриманих грошових коштів (300 x 18), грн:

Дт 31, Кт 741 5 400.

2. Собівартість реалізованих акцій (300 x (14 150 : 1 000)), грн:

Дт 971, Кт 35 4 245

У кінці звітної періоду рахунки 74 і 97 закриваються на субрахунок 793 «Результат іншої звичайної діяльності», на якому відображається фінансовий результат від реалізації, грн:

Дт 741, Кт 793 5 400;

Дт 793, Кт 971 4245.

Реалізація фінансових інвестицій за сумою, нижчою від їх собівартості, буде відобразитися в обліку аналогічно з тією різницею, що субрахунок 793 «Результат іншої звичайної діяльності» буде мати дебетове сальдо.

Згідно з П(С)БО 12 поточні фінансові інвестиції відображаються в балансі у складі оборотних активів за справедливою вартістю. Оцінювання та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною фінансовою інвестицією.

Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу відображається відповідно у складі статті «Інші доходи» або «Інші витрати».

Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, відображаються в балансі за їх фактичною собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції. Втрати від зменшення корисності відображаються в обліку у складі статті "Інші витрати" з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

### **9.3 Облік довгострокових фінансових інвестицій**

**Довгострокові фінансові інвестиції** — це інвестиції, які не є поточними, тобто інвестиції строком погашення більше одного року, а також інвестиції, які не можуть бути реалізовані в будь-який момент.

Розрізняють довгострокові фінансові інвестиції, що надають право власності (інвестиції в акції інших підприємств, внески до статутного капіталу) та інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення (боргові цінні папери, довгострокові векселі та ін.).

Для обліку довгострокових інвестицій використовується **рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»**. Рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за рубежом, тощо.

За дебетом рахунка відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом — їх вибуття (списання) або зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» має такі субрахунки:

141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;

142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;

143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

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

### **9.4 Оцінювання фінансових інвестицій на дату балансу**

Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату

балансу відображаються за справедливою вартістю. Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу (крім інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі) відображається у складі інших доходів або інших витрат відповідно.

Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, відображаються на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції. Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій відображаються у складі інших витрат з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій. Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

## 9.5 Облік фінансових інвестицій, що надають право власності

Згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» довгострокові інвестиції, що надають право власності, первісно оцінюють та відображають в обліку за собівартістю. **Собівартість** — це вартість придбання акцій плюс усі витрати, пов'язані з їх придбанням: комісійні винагороди, гонорари, мито, податки тощо.

Бухгалтерський облік довгострокових фінансових інвестицій залежить від ступеня впливу та контролю інвестора за операційною та фінансовою політикою компанії, у яку вкладено капітал. Вплив і контроль залежать від кількості акцій з правом голосу, якими володіє підприємство-інвестор щодо загальної кількості випущених акцій підприємства, у яке вкладається капітал.

П(С)БО 12 визначає **суттєвий вплив** як повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та економічної політики об'єкта інвестування, а не контроль цієї політики.

Свідченням суттєвого впливу, зокрема, можуть бути:

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

**Контроль** визначається як повноваження, яке дає можливість керувати фінансовою та економічною політикою підприємства з метою

одержання вигід від цієї діяльності. Вважається, що інвестор контролює підприємство, коли володіє більше 50 % випущених акцій із правом голосу.

Згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» застосовуються два методи оцінювання довгострокових фінансових інвестицій на дату балансу та їх подальшого обліку:

- за справедливою вартістю;
- за методом участі в капіталі.

*Відображення довгострокових фінансових інвестицій за справедливою вартістю.* За справедливою вартістю довгострокові фінансові інвестиції відображаються, коли:

- інвестиції придбані та утримуються виключно з метою її наступного перепродажу протягом короткострокового періоду;
- асоційоване підприємство (або спільне підприємство) здійснює свою діяльність в умовах, які суттєво обмежують її здатність передавати кошти інвестору (учаснику спільного підприємства) протягом довгострокового періоду.

Довгострокові фінансові інвестиції у дочірні підприємства відображаються материнською компанією за справедливою вартістю, коли вони виключаються при консолідації фінансових звітів згідно з П(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність».

Учасники здійснення спільної діяльності, крім контролюючого учасника, також ведуть облік фінансових інвестицій за справедливою вартістю.

Дивіденди відображаються інвестором у періоді, коли вони були оголошені підприємством, яке є об'єктом інвестування.

Розглянемо на прикладі відображення господарських операцій, пов'язаних з обліком довгострокових фінансових інвестицій за методом справедливої вартості.

## **9.6 Відображення довгострокових фінансових інвестицій за методом участі в капіталі**

*Метод участі в капіталі* — це метод обліку довгострокових фінансових інвестицій, за яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування.

За методом участі в капіталі відображаються в обліку фінансові інвестиції:

- в асоційовані компанії;
- у спільне підприємство у контролюючого учасника;
- у дочірні підприємства у фінансових звітах материнської компанії.

В основі обліку за методом участі в капіталі лежить концепція про те, що інвестор заробив дохід від інвестиції, еквівалентний частці власності. Якщо компанія, у яку вкладено капітал, отримала дохід за звітний період,

то пропорційна частка цього доходу збільшує (або, у разі втрат, зменшує) суму інвестицій у інвестора з одночасним відображенням доходу (втрат) у Звіті про фінансові результати.

**Дохід** відображається записом:

Дт 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі»;

Кт 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;

Кт 722 «Дохід від спільної діяльності»;

Кт 723 «Дохід від інвестицій у дочірні підприємства».

**Втрати** відображаються записом:

Дт 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»;

Дт 962 «Втрати від спільної діяльності»;

Дт 963 «Втрати від інвестицій у дочірні підприємства»;

Кт 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі».

Залишки за рахунками 72 «Дохід від участі в капіталі» та 96 «Втрати від участі в капіталі» наприкінці звітнього періоду списуються на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій».

Дивіденди визнаються компанією-інвестором у момент їх оголошення і зменшують суму інвестицій. Вони розглядаються **як повернення частини інвестицій** і відображаються в бухгалтерському обліку таким записом:

Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»;

Кт 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

## 9.7 Облік фінансових інвестицій до погашення

Облік фінансових інвестицій до погашення (боргових цінних паперів), якими володіє компанія, відрізняється від обліку інших фінансових інвестицій. До боргових цінних паперів належать облігації, казначейські зобов'язання, депозитні (ощадні) сертифікати. Боргові папери підтверджують право на отримання фіксованого доходу та право повернути номінальну вартість у передбачений у цінному папері термін.

Боргові цінні папери первісно оцінюються та відображаються в бухгалтерському обліку за собівартістю.

У подальшому фінансові інвестиції до погашення згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю.

**Амортизована собівартість** — це собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (або зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (або премії).

Різниця між собівартістю та вартістю погашення інвестицій у боргові цінні папери (дисконт або премія під час придбання) амортизується

інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

**Метод ефективної ставки відсотка** — це 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.

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка, що підлягає отриманню, і відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

Якщо вартість придбання облігацій та аналогічних цінних паперів перевищує їх номінальну вартість, то при кожному нарахуванні належного за ними доходу (процентів) списується частина різниці між купівельною та номінальною вартістю, яка визначається залежно від періодичності одержання доходу.

У бухгалтерському обліку ці події будуть відображені такими записами:

1. На суму доходу (відсотків), який буде одержано за цими цінними паперами, робиться запис:

Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»;

Кт 732 «Відсотки одержані».

2. З одночасним списанням частки різниці між купівельною та номінальною вартістю:

Дт 95 «Фінансові витрати»;

Кт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

3. Якщо вартість придбання боргових цінних паперів нижча за їх номінальну вартість, то при нарахуванні доходу буде відображено збільшення фінансової інвестиції:

Дт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»;

Кт 73 «Фінансові доходи».

Донарахування (або списання) різниці провадиться в такому порядку, щоб у момент погашення боргових цінних паперів їх вартість на рахунку 14 «Довгострокові інвестиції» дорівнювала номінальній вартості, яка буде погашена.

### Контрольні запитання

1. Що таке фінансові інвестиції?
2. Що належить до фінансових інвестицій?
3. Охарактеризуйте фінансові інвестиції та еквіваленти грошових коштів.
4. Які рахунки використовують для обліку поточних інвестицій?



5. Які особливості первісного оцінювання короткострокових фінансових інвестицій?
6. Дайте визначення довгостроковим фінансовим інвестиціям.
7. Як класифікують довгострокові фінансові інвестиції?
8. Які рахунки використовують для обліку довгострокових фінансових інвестицій?
9. Які особливості оцінювання фінансових інвестицій на дату балансу?
10. Які особливості обліку фінансових інвестицій, що надають право власності?
11. Охарактеризуйте особливості обліку довгострокових фінансових інвестицій за методом участі у капіталі.
12. Які особливості обліку фінансових інвестицій до погашення?
13. У чому суть методу ефективної ставки відсотка?
14. Як в обліку відображають операції із придбання облігацій з дисконтом?
15. Яку інформацію щодо фінансових інвестицій наводять у примітках до фінансових звітів?

## 10 ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

### 10.1 Поняття та класифікація дебіторської заборгованості

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансових звітах визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість». Норми цього П(С)БО застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форми власності (крім бюджетних установ).

Згідно з П(С)БО 10 **дебітори** — це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів. Відповідно **дебіторська заборгованість** — це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

За терміном погашення розрізняють довгострокову та поточну дебіторську заборгованість.

**Поточна дебіторська заборгованість** — це сума дебіторської заборгованості, яка виникає під час нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

**Довгострокова дебіторська заборгованість** — це сума дебіторської заборгованості, яка не виникає під час нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Дебіторська заборгованість буває забезпеченою (векселями) і незабезпеченою.

Дебіторська заборгованість поділяється на такі види:

- безнадійна;
- сумнівна;
- дійсна.

Залежно від виникнення дебіторська заборгованість поділяється:

- на дебіторську заборгованість за роботи, товари, послуги;
- векселі одержані;
- дебіторську заборгованість за розрахунками;
- іншу поточну дебіторську заборгованість.

Для обліку поточної дебіторської заборгованості використовують такі рахунки:

1) **34 «Короткострокові векселі одержані»** — балансовий, основний, активний, рахунок розрахунків, належить до групи рахунків господарських засобів; за дебетом відображається збільшення заборгованості за одержаними векселями, за кредитом — вибуття векселів унаслідок погашення або продажу; сальдо дебетове означає залишок заборгованості дебіторів, оформленої векселями зі строком погашення до 12 місяців з дати балансу, і відображається у II розділі активу балансу.

На рахунку 34 «Короткострокові векселі одержані» ведеться облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена векселями. Цей рахунок має субрахунки 341 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті» і 342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті». Аналітичний облік ведеться за кожним одержаним векселем;

2) **36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»** — балансовий, основний, активний, рахунок розрахунків, належить до групи рахунків господарських засобів; за дебетом відображаються виникнення та збільшення дебіторської заборгованості покупців, за кредитом — погашення, списання або продаж такої заборгованості; сальдо дебетове означає залишок непогашеної на звітну дату заборгованості покупців і відображається у II розділі активу балансу.

Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» призначений для узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи й послуги, крім заборгованості, яка забезпечена векселем, а також про розрахунки з учасниками промислово-фінансової групи.

Рахунок 36 має субрахунки:

- 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;
- 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
- 363 «Розрахунки з учасниками ПФГ»;

364 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням»;

3) **37 «Розрахунки з різними дебіторами»** — балансовий, основний, активний, рахунок розрахунків, належить до групи рахунків господарських засобів; за дебетом відображаються виникнення та збільшення дебіторської заборгованості інших дебіторів, за кредитом — погашення такої заборгованості; сальдо дебетове означає залишок непогашеної на звітну дату заборгованості інших дебіторів і відображається в II розділі активу балансу.

Рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами» призначений для обліку розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за авансами виданими, нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членів кредитних спілок та за іншими операціями.

Рахунок 37 має субрахунки:

371 «Розрахунки за виданими авансами» — ведеться облік авансів, наданих іншим підприємствам;

372 «Розрахунки з підзвітними особами» — ведеться облік розрахунків з підзвітними особами. Сальдо субрахунка може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються розгорнуто: дебетове сальдо — в складі оборотних активів, кредитове сальдо — в складі зобов'язань балансу підприємства;

373 «Розрахунки за нарахованими доходами» — ведеться облік нарахованих дивідендів, відсотків, роялті тощо, які підлягають отриманню;

374 «Розрахунки за претензіями» — ведеться облік розрахунків за претензіями, пред'явленими постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за пред'явленими їм та визнаними штрафами, пенею, неустойками;

375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» — ведеться облік розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків унаслідок нестач і втрат від псування цінностей, нестач і розкрадання грошових коштів, якщо винуватця виявлено;

376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок» — ведеться облік розрахунків за позиками членам кредитних спілок у кредитних спілках;

377 «Розрахунки з іншими дебіторами» — ведеться облік розрахунків за іншими операціями, облік яких не відображається на інших субрахунках рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами», зокрема розрахунки за операціями, пов'язаними із здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи), усі види розрахунків з працівниками (крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами), інші розрахунки;

378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» — ведеться облік розрахунків з державними цільовими фондами, зокрема розрахунків з тимчасової непрацездатності тощо;

379 «Розрахунки за операціями з деривативами» — ведеться облік розрахунків за операціями з деривативами. У кінці місяця субрахунок закривається шляхом списання сальдо у кореспонденції з рахунком інших операційних доходів або інших витрат операційної діяльності;

4) **38 «Резерв сумнівних боргів»** — балансовий, регулюючий до рахунка 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", контрарний, контрактивний; за кредитом відображається нарахування резерву сумнівних боргів, за дебетом — його зменшення; сальдо кредитове означає суму нарахованого на звітну дату резерву сумнівних боргів і відображається у II розділі активу балансу.

На рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» ведеться облік резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої є ризик неповернення.

## **10.2 Облік та документальне оформлення розрахунків з покупцями**

Дебіторська заборгованість за товари і послуги виникає, коли підприємство реалізує товари, роботи і послуги з відстроченням платежу у кредит.

У плані рахунків ця заборгованість відображається на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», який має чотири субрахунки:

361 — розрахунки з вітчизняними покупцями і замовниками;

362 — розрахунки з іноземними покупцями — аналітичний облік ведеться у гривнях та валюті, обумовлений договором;

363 — розрахунки з учасниками ПФГ — ведеться облік розрахунків з учасниками ПФГ;

364 — розрахунки за гарантійним забезпеченням — відображаються розрахунки за гарантійним забезпеченням, пов'язаним зі здійсненням операцій із деривативами.

За дебетом рахунка 36 відображають вартість реалізації продукції, виконаних робіт і наданих послуг. Ця сума включає ПДВ, акциз, інші податки і збори, які підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів.

За кредитом рахунка 36 відображають погашення дебіторської заборгованості. При погашенні дебіторської заборгованості кореспонденція має такий вигляд:

Дт 30, 31, Кт 36.

У разі коли дебіторська заборгованість погашається взаємозаліками, то кореспонденція має вигляд:

Дт 63, 68, Кт 36.

При продажу товарів у кредит виникає ризик непогашення дебіторської заборгованості, так званий сумнівний борг.

**Сумнівний борг** — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

**Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості** — сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Підприємству важливо визначити витрати за неповерненою частиною боргу покупцями у момент визначення доходу від реалізації. Це встановлюється на підставі даних минулих років.

ПСБО 10 передбачає такі методи визначення резерву сумнівних боргів:

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

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

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

Коефіцієнт сумнівності можна розрахувати такими способами:

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

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

### **10.3 Облік витрат майбутніх періодів**

До витрат майбутніх періодів відносять витрати, які здійснені в звітному періоді, але облік яких буде відображений у наступному періоді. До таких витрат належать:

- освоєння нового виробництва;
- роботи в сезонних галузях виробництва;
- сплачена авансом орендна плата;
- сума, наперед сплачена за страховку;
- рекламні послуги;
- передоплата за газети, журнали й іншу періодику.

Такого роду витрати відображаються на рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів».

За дебетом рахунка 39 відображають зроблені витрати майбутніх періодів, за кредитом — їх списання або розподіл і включення до складу витрат звітного періоду.

Аналітичний облік ведеться за видами зроблених витрат.

## Контрольні запитання

1. Яке Положення (стандарт) бухгалтерського обліку визначає методологічні засади формування інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансових звітах?
2. Дайте визначення понять «дебітори», «дебіторська заборгованість», «поточна дебіторська заборгованість», «довгострокова дебіторська заборгованість».
3. На які види поділяється дебіторська заборгованість залежно від її виникнення?
4. Які рахунки використовують для обліку поточної дебіторської заборгованості?
5. За яких обставин виникає дебіторська заборгованість за товари і послуги?
6. Які бухгалтерські проводки здійснюються щодо розрахунків з покупцями?
7. Що таке сумнівний борг?
8. Охарактеризуйте методи визначення резерву сумнівних боргів.
9. Яким чином класифікують дебіторську заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги?
10. Як визначається величина резерву сумнівних боргів?
11. У якій формі фінансової звітності відображають резерв сумнівних боргів?
12. Охарактеризуйте особливості обліку розрахунків з підзвітними особами.
13. Які витрати відносять до витрат майбутніх періодів?

## 11 ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

### 11.1 Визначення власного капіталу, його структура та призначення

Для початку господарської діяльності будь-яке підприємство потребує власних джерел її фінансування. У момент створення підприємства таку функцію виконує його початковий капітал, який за своїм матеріальним складом є сукупністю активів, інвестованих засновниками (учасниками).

На цьому етапі підприємство ще не має зовнішньої заборгованості, тому його власний капітал дорівнює вартості активів підприємства:

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи підприємства.}$$

Під час здійснення господарської діяльності підприємство взаємодіє зі своїми контрагентами (постачальниками, підрядниками), утворюючи при цьому поточні зобов'язання за взаємними розрахунками та заробітною

платою, а також перед державою — за податками. Крім поточних зобов'язань підприємство може використовувати довгострокові залучені кошти (кредити, облігаційні позики тощо).

Саме підприємство є власником усього майна та інших активів, набутих ним на законних підставах. Однак право власності підприємства на набуті ним активи та право власності засновників (учасників) підприємства відрізняються за своїм обсягом, оскільки право вимоги щодо активів підприємства мають також його кредитори. При цьому боргові зобов'язання перед кредиторами підприємства задовольняються за рахунок активів підприємства в першочерговому порядку.

Таким чином, для визначення вартості власного капіталу (тобто капіталу, який належить власникам підприємства) необхідно вирахувати з вартості його активів суму зобов'язань підприємства:

*Власний капітал = Активи підприємства — Зобов'язання підприємства.*

Це рівняння показує визначену на конкретну дату вартість частки активів підприємства, яка залишиться у власності його засновників (учасників) за умови погашення боргів підприємства.

**Власний капітал** — це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

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

Сума власного капіталу, відображена у фінансовій звітності, показує лише облікову, а не ринкову вартість прав власників підприємства, оскільки цілком залежить від застосованих методів оцінювання активів та зобов'язань підприємства.

Крім того, що власний капітал є основним початковим та умовно безстроковим джерелом фінансування господарської діяльності підприємства, а також джерелом погашення збитків підприємства, він є одним з найвагоміших показників, що використовуються під час оцінювання фінансового стану підприємства, оскільки показує, з одного боку, ступінь фінансової самостійності підприємства (його незалежності від зовнішніх джерел фінансування), а з іншого — ступінь кредитоспроможності підприємства (забезпеченості вимог кредиторів фактично наявним у підприємства капіталом засновників).

Збереження власного капіталу є одним з основних показників якості фінансового менеджменту на підприємстві. Цей показник дає змогу власникам підприємства уникнути ілюзії прибутковості своїх вкладень у випадках виплат їм поточних доходів за рахунок зменшення власного капіталу протягом періоду, за який сплачується дохід.

Згідно з фінансовою концепцією збереження капіталу прибуток вважається заробленим підприємством (а відповідно зберігається та нарощується його капітал) тільки за умови, якщо сума його чистих активів (тобто активів підприємства за вирахуванням його зобов'язань) на кінець

періоду перевищує суму чистих активів на початок періоду без урахування будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом цього періоду.

Формула, застосована при визначенні вартості власного капіталу, не дає інформації про структуру самого власного капіталу, оскільки визначає непрямий метод його обчислення на підставі показників активів і зобов'язань підприємства, які не є складовими частинами власного капіталу.

Залежно від **джерела формування** власний капітал можна поділити на вкладений і нагромаджений.

1. **Вкладений капітал** — це капітал, внесений власниками підприємства (статутний капітал, пайовий капітал, додатково оплачений капітал). Сума вкладеного капіталу може збільшуватися також унаслідок конвертування боргових зобов'язань підприємства в акції або частки (паї).

2. **Нагромаджений капітал** — це капітал, отриманий у процесі діяльності підприємства. Він містить:

– **капітал від переоцінки** — додатковий капітал, сформований унаслідок дооцінки активів, яка здійснюється у випадках, передбачених чинним законодавством, та відповідно до положень бухгалтерського обліку;

– **дарчий капітал** — додатковий капітал, отриманий підприємством від інших осіб у вигляді безоплатно одержаних активів (додатково отриманий капітал);

– **нерозподілений прибуток** — частина чистого прибутку, що не була розподілена між власниками.

**За ступенем фіксації** власний капітал можна поділити на такі види:

1. **Зареєстрований капітал** — умовно постійний капітал, сума якого визначається в установчих документах (статутний, пайовий капітал).

2. **Незареєстрований капітал** — умовно змінний капітал, який включає додатковий капітал і нерозподілений прибуток.

За окремими видами підприємств існують законодавчо закріплені мінімальні розміри зареєстрованого капіталу.

За критерієм **персоніфікації** зареєстрований капітал є **персоніфікованим капіталом** (тобто капіталом з визначеними частками та їх власниками), а незареєстрований капітал є **неперсоніфікованим** (тобто визначеним лише в загальній вартості окремих його елементів і таким, що належить усім співвласникам підприємства).

Персоніфікація зареєстрованого капіталу за власниками може бути постійною або тимчасовою. Постійна персоніфікація передбачає безперервний облік складу власників підприємства, тимчасова — лише для здійснення окремих дій на певні дати.

Власний капітал складається з таких основних елементів:

- зареєстрований (пайовий) капітал;
- капітал у дооцінках;
- додатковий капітал;



- резервний капітал;
- нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Крім цих основних складових елементів власного капіталу також є **коригувальні показники**, які відображають рух власного капіталу у процесі його формування та управління ним.

**До коригувальних показників власного капіталу** відносять:

- неоплачений капітал;
- вилучений капітал.

**Зареєстрований (пайовий) капітал** обліковується на рахунку 40, призначеному для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного та іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно до законодавства та установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

За кредитом рахунка 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» відображається збільшення зареєстрованого і пайового капіталу, а також надходження внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу, за дебетом — його зменшення.

**Рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»** має такі субрахунки:

- 401 «Статутний капітал»;
- 402 «Пайовий капітал»;
- 403 «Інший зареєстрований капітал»;
- 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу».

На субрахунку 401 «Статутний капітал» відображається статутний капітал господарських товариств, державних та комунальних підприємств. За кредитом субрахунка 401 «Статутний капітал» відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом — його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому субрахунку має відповідати розміру статутного капіталу, зафіксованому в установчих документах підприємства.

Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером і т.ін.

На субрахунку 402 «Пайовий капітал» відображається і узагальнюється інформація щодо сум пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, передбачених установчими документами.

**Пайовий капітал** — це сукупність грошових коштів фізичних та юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності. Колективні сільськогосподарські підприємства (КСП) за субрахунком 402 «Пайовий капітал» обліковують частину вартості майна, що була поділена на паї між його членами, частину вартості майна, яка не була поділена на паї між його членами, а

також збільшення (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства. Аналітичний облік за субрахунком 402 «Пайовий капітал» ведеться за видами капіталу.

На субрахунку 403 **«Інший зареєстрований капітал»** відображається зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах.

На субрахунку 404 **«Внески до незареєстрованого статутного капіталу»** відображаються внески, що надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення, але до реєстрації відповідних змін в установчі документи. Сальдо субрахунка 404 після реєстрації статутного капіталу у встановленому порядку списується у кредит субрахунка 401 «Статутний капітал», проте якщо підприємству відмовлено в реєстрації статутного капіталу, сальдо списується у дебет субрахунка 404 — відображаються операції з повернення активів, що надходили як внески.

**Рахунок 41 «Капітал у дооцінках»** призначений для обліку та узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та розкриваються у звіті про фінансові результати (звіт про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується при уцінці та вибутті вказаних активів, зменшенні їх корисності тощо.

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» має такі субрахунки:

- 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»;
- 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»;
- 413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів»;
- 414 «Інший капітал у дооцінках».

За субрахунком 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» узагальнюється інформація щодо дооцінки об'єктів основних засобів, уцінки таких об'єктів у межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

За субрахунком 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів» узагальнюється інформація щодо дооцінки об'єктів нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів у межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

За субрахунком 413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів» узагальнюється інформація щодо зміни балансової вартості об'єктів хеджування при значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та віднесення сум до первісної вартості фінансових активів (фінансових зобов'язань) або до складу інших доходів (витрат).

За субрахунком 414 «Інший капітал у дооцінках» узагальнюється інформація щодо іншого капіталу в дооцінках, що не відображена на інших субрахунках.

Вхідний залишок на субрахунках рахунка 41 «Капітал у дооцінках» формується шляхом перенесення відповідної інформації з рахунка 42 «Додатковий капітал».

**Додатковий капітал** відображає суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість, а також вартість необоротних активів, безоплатно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.

Облік додаткового вкладеного капіталу здійснюється на відповідних **субрахунках рахунка 42 «Додатковий капітал»:**

421 «Емісійний дохід»;

422 «Інший вкладений капітал»;

423 «Накопичені курсові різниці»;

424 «Безоплатно отримані необоротні активи»;

425 «Інший додатковий капітал».

Для акціонерних товариств різниця між вартістю реалізації випущених ними акцій та їх номінальною вартістю має назву «емісійний дохід». Емісійний дохід буде обліковуватися на відповідному субрахунку 421, який відкривається до рахунка 42. За субрахунком 421 «Емісійний дохід» відображаються прибуток (збиток) від продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу. Сума перевищення збитку від указаних операцій над залишком емісійного доходу відображається за дебетом рахунка 44 «Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)».

**Інший додатковий капітал** відображає суму дооцінки необоротних активів, вартість активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу.

Підприємства (крім акціонерних товариств), які формують статутний капітал, показують вкладений засновниками капітал та інші внески понад розмір статутного капіталу, що вносяться без прийняття рішень про зміну розміру статутного капіталу, на субрахунку 422 «Інший вкладений капітал».

За субрахунком 423 «Накопичені курсові різниці» узагальнюється інформація щодо курсових різниць, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та признаються як інший сукупний дохід.

За субрахунком 424 «Безоплатно отримані необоротні активи» відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. Залишок додаткового капіталу за цим субрахунком зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно отриманих об'єктів необоротних активів (крім землі) та при вибутті таких активів і землі.

Підприємства, які формують пайовий капітал (у тому числі шляхом випуску пайових цінних паперів (крім акцій)), показують вкладений

засновниками капітал та інші внески понад розмір визначеного пайового капіталу на субрахунок 425 «Інший додатковий капітал». За кредитом рахунка 42 відображається збільшення додаткового капіталу, за дебетом — його зменшення.

**Резервний капітал** — це сума резервів, створених відповідно до діючого законодавства або статутними документами за рахунок нерозподіленого прибутку в розмірі 5 % від прибутку звітного року. Загальна сума резервного капіталу не повинна бути меншою 25 % статутного капіталу підприємства.

Для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного згідно з діючим законодавством та засновницькими документами за рахунок нерозподіленого прибутку, використовується **рахунок 43 «Резервний капітал»**.

За кредитом рахунка 43 відображається створення резервів, за дебетом — їх використання. Сальдо цього рахунка відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання.

**Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)** відображає суму прибутку, реінвестовану у підприємство, або суму непокритого збитку.

Нерозподілений прибуток є складовою частиною власного капіталу, тобто це прибуток, який залишається у розпорядженні підприємства після виплати доходів власникам та формування резервного капіталу. У бухгалтерському обліку нерозподілений прибуток або (залежно від результатів господарської діяльності) непокриті збитки відображаються **на субрахунках рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» : 441 «Прибуток нерозподілений» або 442 «Непокриті збитки»**. Розподіл прибутку в поточному періоді відображається **на субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»**. За кредитом рахунка 44 відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом — збитки та використання прибутку.

Оскільки на рахунку 44 може бути як кредитове, так і дебетове сальдо, у балансі можуть бути відображені як додатний, так і від'ємний показники.

При цьому сума непокритих збитків вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

**Вилучений капітал** відображає фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

Облік вилученого капіталу здійснюється **на рахунку 45 «Вилучений капітал»** у випадках:

- викупу власних акцій (часток) у акціонерів (учасників) з метою їх перепродажу;
- анулювання акцій (часток) (зменшення статутного капіталу).

За дебетом рахунка 45 відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його акціонерів (учасників), за кредитом — вартість анульованих або перепроданих акцій (часток).

Показник вилученого капіталу має від'ємне значення та вираховується при визначенні величини власного капіталу підприємства.

Рахунок 45 «Вилучений капітал» має такі субрахунки:

451 «Вилучені акції»;

452 «Вилучені вклади й паї»;

453 «Інший вилучений капітал».

**Неоплачений капітал** відображає суму заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу підприємства. Ця сума відображає ту частку статутного капіталу, яка ще не внесена учасниками, а тому вираховується при визначенні величини власного капіталу.

Для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства використовується **рахунок 46 «Неоплачений капітал»**.

За дебетом рахунка 46 відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до капіталу підприємства, вартість яких визначена відповідними угодами. Цей показник формується в момент реєстрації статутного капіталу підприємства та зменшується при здійсненні учасниками внесків. Погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу відображається за кредитом цього рахунка. Після здійснення всіх внесків учасниками сальдо на рахунку 46 не залишиться.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства.

Загальні визначення елементів власного капіталу набувають специфічних особливостей залежно від організаційної форми відповідного підприємства. Ці особливості зумовлені насамперед нормами законодавства, якими встановлено організаційні форми підприємств, та вимогами щодо порядку формування та руху власного капіталу цих підприємств.

## 11.2 Порядок реєстрації та формування статутного капіталу

Відповідно до статті 1 Закону України від 19.09.91 № 1576–XII «Про господарські товариства» (зі змінами і доповненнями) господарські товариства можуть існувати в таких організаційно-правових формах: акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю, товариство з додатковою відповідальністю, повне товариство, командитне товариство.

Господарське товариство — це юридична особа (підприємство, установа, організація), створена на засадах угоди юридичними особами і громадянами шляхом об'єднання їх майна та підприємницької діяльності з метою одержання прибутку.

За видами установчих документів, на підставі яких створюються господарські товариства, виокремлюють:

- господарські товариства, які створюються і діють на підставі установчого договору і статуту (акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю і товариство з додатковою відповідальністю);
- господарські товариства, які створюються і діють на підставі лише установчого договору (повне і командитне товариство).

Законом визначено, що відомості про склад засновників та учасників, розмір і порядок утворення статутного капіталу, порядок розподілу прибутків та збитків є обов'язковими елементами установчих документів будь-якого господарського товариства. Відсутність зазначених відомостей в установчих документах є підставою для відмови у державній реєстрації товариства.

Таким чином, чітке визначення порядку формування та руху основних елементів власного капіталу є однією з умов державної реєстрації товариства як самостійного суб'єкта господарювання, здатного забезпечити здійснення визначених установчими документами завдань та видів діяльності.

Вимоги до окремих елементів власного капіталу господарського товариства встановлені Законом України «Про господарські товариства».

Вклад, оцінений у валюті України, становить частку учасника та засновника у статутному капіталі. Вкладами учасників та засновників товариства можуть бути будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права (у тому числі на інтелектуальну власність), грошові кошти, у тому числі в іноземній валюті. Порядок оцінювання вкладів визначається в установчих документах товариства, якщо інше не передбачено законодавством України. При цьому забороняється використовувати для формування статутного капіталу бюджетні кошти, кошти, одержані в кредит та під заставу.

Товариство має право змінювати (збільшувати або зменшувати) розмір статутного капіталу. Статутний капітал може бути збільшений лише після внесення повністю всіма учасниками своїх вкладів (оплати акцій), крім випадків, передбачених законодавством. Не допускається зменшення статутного капіталу за наявності заперечень кредиторів товариства. Рішення товариства про зміни розміру статутного капіталу набирає чинності з дня внесення цих змін до державного реєстру.

У товаристві створюється резервний (страховий) капітал у розмірі, установленому установчими документами, але не менше 25 % статутного

капіталу, а також інші резерви, передбачені законодавством України або установчими документами товариства. Розмір щорічних відрахувань до резервного (страхового) фонду передбачається установчими документами, але не може бути меншим 5 % суми чистого прибутку.

**Прибуток товариства** утворюється з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат і витрат на оплату праці. З прибутку товариства сплачуються проценти за кредитами банків та за облігаціями, а також вносяться передбачені законодавством України податки та інші платежі до бюджету. Чистий прибуток, одержаний після зазначених розрахунків, залишається у повному розпорядженні товариства, яке відповідно до установчих документів визначає напрями його використання.

Бухгалтерський облік ведеться на підприємстві з моменту його реєстрації в органах державної влади у статусі суб'єкта підприємницької діяльності до остаточної ліквідації. Проте фактично облік починається ще до реєстрації підприємства, оскільки для його створення необхідно провести облік внесків до статутного капіталу та зобов'язань засновників. Для державної реєстрації новостворюваного суб'єкта підприємницької діяльності засновники подають до органу державної реєстрації такі документи:

- 1) рішення власника (власників) майна про створення юридичної особи;
- 2) статут;
- 3) реєстраційну картку;
- 4) платіжний документ про внесення плати за державну реєстрацію.

Створення підприємств різних організаційно-правових форм має деякі особливості, що впливає на порядок формування власного капіталу та його відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Наприклад, мінімальний розмір статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю (ТОВ) становить 100 мінімальних зарплат на момент реєстрації такого товариства. При цьому до оформлення свідоцтва про державну реєстрацію кожен із засновників повинен внести не менш ніж 30 % внеску, передбаченого установчими документами, у грошовій формі на відкритий у банку тимчасовий накопичувальний рахунок. Після отримання свідоцтва про реєстрацію ТОВ починає господарську діяльність, а тимчасовий рахунок у банку переоформлюється в поточний рахунок суб'єкта підприємництва. Протягом року з моменту оформлення свідоцтва про державну реєстрацію кожен із засновників повинен повністю сплатити належний йому внесок до статутного капіталу. У разі прострочення на не внесену вчасно суму нараховуються штрафні санкції в розмірі 10 % річних за кожен день прострочення, якщо інше не передбачено установчими документами.

Для створення акціонерного товариства (АТ) мінімальний розмір статутного капіталу повинен становити 1250 мінімальних зарплат на

момент його реєстрації. В акціонерному товаристві відповідальність кожного акціонера обмежується лише його вкладом в акції. Облік статутного капіталу ведеться за номінальною вартістю акцій, визначеною в установчих документах. Первинне розміщення акцій може проводитися за номінальною вартістю або за ціною, що є вищою за номінал. Сума перевищення ціни розміщення акцій товариства над номінальною вартістю називається емісійним доходом і зараховується до складу додаткового капіталу.

В Україні право на отримання дивідендів мають особи, які є акціонерами цього товариства на початок строку виплати дивідендів. Джерелом нарахування дивідендів за простими акціями є нерозподілений прибуток.

### **11.3 Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів**

У господарській діяльності підприємства у зв'язку з подіями або операціями, що вже відбулися, можуть виникати умовні (потенційні) зобов'язання, за якими сума і час майбутніх платежів не визначені. Для забезпечення виплат за такими зобов'язаннями за рішенням підприємства створюються резерви за рахунок витрат основної діяльності.

З метою правильного формування показників собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства можуть створювати такі резерви:

- на майбутню оплату відпусток працівникам;
- на додаткове пенсійне забезпечення;
- на проведення гарантійних ремонтів реалізованої продукції;
- на покриття майбутніх витрат на ремонт предметів прокату;
- на покриття виробничих витрат із підготовки робіт у зв'язку із сезонним характером виробництва та ін.

Сума резервів для покриття забезпечення майбутніх витрат і платежів визначається із застосуванням попередніх аналітичних або експертних оцінок. Так, щоб визначити суму створення резервів на забезпечення гарантійних зобов'язань з ремонту реалізованої продукції протягом гарантійного терміну її експлуатації, необхідно проаналізувати витрати на цю мету в попередньому році. Слід установити їх процентне відношення до обсягу реалізації готової продукції, врахувати наявний залишок невикористаного забезпечення на дату балансу.

Для створення забезпечення оплат чергових відпусток працівникам підприємства попередньо визначають плановий відсоток відрахувань шляхом розподілу річної планової суми на оплату відпусток на загальний плановий фонд оплати праці. Потім отриманий плановий відсоток щомісяця множать на фактично нараховану заробітну плату працівникам. До складу планового фонду оплати праці і фактично нарахованої заробітної плати необхідно внести виплати і відрахування в соціальні фонди.



Про забезпечення для оплати відпусток працівникам згадується у трьох документах: у П(С)БО 11 «Зобов'язання», Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженій наказом МФУ від 30.11.99 № 291 (далі — Інструкція № 291), та Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, документів і розрахунків, затвердженій наказом МФУ від 11.08.94 № 69 (далі — Інструкція № 69). П(С)БО 11 (п. 13 – 18) встановлює загальні правила бухгалтерського обліку забезпечень. В Інструкції № 69 розглядуване забезпечення називається резервом на оплату відпусток і згадується в переліку особливостей, які необхідно враховувати при проведенні інвентаризації витрат майбутніх періодів і резервів майбутніх витрат і платежів (п.11.10).

В Інструкції № 291 забезпечення для оплати відпусток згадується у призначенні субрахунка 471 «Забезпечення виплат відпусток», на якому ведеться облік сум, що направляються підприємством на створення відповідного забезпечення. Таким чином, створення забезпечення для оплати відпусток є правом підприємства, а не його обов'язком.

Створення забезпечення дає змогу розподіляти дані бухгалтерського обліку за допомогою того, що витрати підприємства на оплату відпусток працівників рівномірно розподіляються між звітними періодами. Це дає змогу підтримувати величину фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) приблизно на тому самому рівні.

В Інструкції № 291 пропонується визначати суму забезпечення для оплати відпусток щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. Таким чином, спочатку необхідно визначити відсоток (норму):

$$H (\%) = O_{мп} / \Phi OT, \quad (11.1)$$

де  $O_{мп}$  — річна планова сума на оплату відпусток (можна визначати на підставі графіка відпусток);

$\Phi OT$  — загальний плановий фонд оплати праці.

Отже, місячна сума забезпечення становитиме:

$$З_m = ЗП \times H, \quad (11.2)$$

де ЗП — фактично нарахована в поточному місяці заробітна плата.

При плануванні сум  $\Phi OT$  потрібно враховувати всі складові заробітної плати, визначені згідно із ст. 2 Закону від 24.03.95 № 108/95–ВР «Про оплату праці», де призначення субрахунка 471 передбачає узагальнення інформації про забезпечення обов'язкових відрахувань внесків від забезпечення оплати відпусток на внески на обов'язкове державне пенсійне страхування, обов'язкове соціальне страхування, обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття та ін. Це саме передбачено й в абзаці «а» п.11.10 Інструкції № 69. Бухгалтерські проводки створення забезпечення наведено в таблиці 11.1.

Таблиця 11.1 – Бухгалтерські проводки створення забезпечення оплат чергових відпусток працівникам підприємства

Господарські операції	Дебет	Кредит
Створення забезпечення на оплату щорічної відпустки працівників підприємства (у т. ч. соціальних внесків)	23, 91, 92, 93, 94	471
Використання створеного забезпечення на оплату відпустки працівників (у сумі заробітної плати)	471	661
Використання створеного забезпечення на нарахування сум єдиного соціального внеску	471	65
Відображення суми утримань із заробітної плати		
— податок на доходи фізичних осіб	661	641
— єдиний соціальний внесок	661	65

На субрахунку 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» ведеться облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення.

На субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» ведеться облік руху та залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо.

На субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів» ведеться облік забезпечення інших наступних витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка 47, зокрема забезпечення на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів, на реструктуризацію та виконання зобов'язань при припиненні діяльності.

На субрахунку 475 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)» підприємства, які здійснюють діяльність із випуску та проведення лотерей на території України, узагальнюють інформацію щодо призового фонду — суми, що підлягає виплаті переможцям лотереї відповідно до оприлюднених умов її випуску та проведення, зменшену на розмір джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї.

На субрахунку 476 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї» підприємства, які здійснюють діяльність із випуску та проведення лотерей на території України, узагальнюють інформацію про резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї.

За кредитом субрахунків 475 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)» та 476 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї» і дебетом рахунка 90 «Собівартість реалізації» відображається відповідно створення (формування) призового фонду й резерву, що покриває суму джек-поту, не забезпечену сплатою участі у лотереї, за дебетом — виплата (видача) виграшів гравцям.

На субрахунку 477 «Забезпечення матеріального заохочення» ведеться облік забезпечення на матеріальне заохочення працівників,

зокрема на виплату працівникам винагороди, допомоги, премії, які підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, у якому працівники виконали роботу, що надає їм право на отримання таких виплат у майбутньому.

За кредитом субрахунка 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок» ведеться облік створення за обґрунтованим розрахунком забезпечення на демонтаж, переміщення об'єкта основних засобів та приведення земельної ділянки, на якій його розташовано, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель), за дебетом субрахунку 478 відображається використання створеного забезпечення на здійснювані роботи з демонтажу, переміщення об'єкта основних засобів, рекультивації порушених земель.

Аналітичний облік забезпечень майбутніх витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямами формування та використання.

За кредитом рахунка відображається нарахування забезпечення, за дебетом — його використання.

При відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій щодо забезпечення майбутніх витрат і платежів використовується така кореспонденція рахунків (таблиця 11.2).

Таблиця 11.2 – Бухгалтерські операції з обліку майбутніх розрахунків і платежів

Господарські операції	Дебет	Кредит
Витрачено виробничі запаси на гарантійний ремонт реалізованої готової продукції	473	20
Нараховано зарплату працівникам за проведення гарантійного ремонту реалізованої готової продукції	473	661
Проведено відрахування на соціальні заходи на заробітну плату працівників, зайнятих гарантійним ремонтом реалізованої готової продукції	473	65
Нараховано відпускні працівникам підприємств	471	661
Проведено нарахування органам соціального страхування на суми відпускних працівників	471	65
Зайво нараховані забезпечення включено в дохід підприємства	47	716
Нараховано забезпечення майбутніх витрат і платежів	23, 39, 91, 92, 93, 94	47

#### 11.4 Облік цільового фінансування і цільових надходжень

До цільового фінансування і цільових надходжень належать засоби, виділені за цільовим призначенням у розпорядження підприємства для проведення відповідних заходів, не пов'язаних з формуванням власних оборотних коштів.

Засоби цільового фінансування і цільових надходжень підприємства можуть одержувати у вигляді гуманітарної допомоги, субсидій, асигнувань з бюджету і позабюджетних фондів, цільових внесків юридичних і фізичних осіб на фінансування капітальних інвестицій, науково-дослідні роботи, соціальний захист громадян, на державне регулювання цін на продовольчі товари, медикаменти, паливо для населення, послуги житлово-комунального господарства і т. д.

Цільове фінансування і цільові надходження з державного бюджету регламентуються законами України, відповідними урядовими постановами і нормативними документами.

Для ведення бухгалтерського обліку наявності й руху коштів цільового фінансування і цільових надходжень використовується балансовий рахунок **48 «Цільове фінансування і цільові надходження»**, за кредитом якого відображаються грошові кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування визначених заходів, за дебетом — використані суми за певними напрямками, визнання цільового фінансування доходами, а також повернення невикористаних сум.

Рахунок 48 має такі субрахунки:

481 «Кошти, вивільнені від оподаткування»;

482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів»;

483 «Благодійна допомога»;

484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень».

На субрахунку 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування» ведеться облік вивільнених від оподаткування коштів у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства.

На субрахунку 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів» ведеться облік коштів, отриманих із бюджету та державних цільових фондів, та їх використання.

На субрахунку 483 «Благодійна допомога» ведеться облік надходження та використання платниками податку на додану вартість коштів (товарів, робіт, послуг) благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість.

На субрахунку 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень» ведеться облік надходження та використання коштів, які не відображаються на інших субрахунках рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та їх витрачання провадиться за їх призначенням та джерелами надходжень.

## Контрольні запитання

1. Що таке власний капітал?
2. Як поділяється власний капітал залежно від джерел його формування?
3. Охарактеризуйте зареєстрований капітал за критерієм персоніфікації.
4. З яких основних елементів складається власний капітал відповідно до форми фінансової звітності «Баланс»? Дайте їх визначення.
5. Які коригувальні показники відображають рух власного капіталу у процесі його формування та управління ним? Охарактеризуйте їх.
6. Які рахунки використовують для обліку власного капіталу?
7. Як обліковують додатковий капітал?
8. Який порядок створення і використання резервного капіталу?
9. Як в обліку відображаються операції з випуску і розміщення акцій?
10. Охарактеризуйте суть та особливості обліку неоплаченого капіталу.
11. Якими нормативно-правовими документами регулюються реєстрація та формування статутного капіталу підприємства?
12. Що входить до складу майбутніх витрат і платежів?
13. Який порядок утворення і використання резерву на оплату відпусток працівниками підприємства?
14. Перелічіть бухгалтерські проводки з обліку майбутніх витрат і платежів.
15. Яке призначення цільового фінансування і цільових надходжень?
16. Який порядок створення цільового фінансування і цільових надходжень?
17. Назвіть основні проводки з обліку цільового фінансування і цільових надходжень.

## 12 ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

### 12.1 Види та порядок обліку зобов'язань

**Зобов'язання** – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду. З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на такі:

– **довгострокові** — це зобов'язання з первісним терміном погашення понад дванадцять місяців (довгострокові кредити банків, інші довгострокові фінансові зобов'язання, відстрочені податкові зобов'язання, інші довгострокові зобов'язання);

– **поточні** — це зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу (короткострокові кредити банків, поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, короткострокові векселі видані, кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, поточна заборгованість за розрахунками: з одержаних авансів, із бюджетом, із позабюджетних платежів, зі страхування, з оплати праці, з учасниками, із внутрішніх розрахунків та інші поточні зобов'язання);

– **забезпечення** — це зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу, які створюються для відшкодування майбутніх операційних витрат на виплату відпусток працівникам, додаткове пенсійне забезпечення, виконання гарантійних зобов'язань, реструктуризацію, виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів;

– **непередбачені** — це зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити;

– **доходи майбутніх періодів.**

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, необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. Непередбачені зобов'язання відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою оцінкою.

Для обліку зобов'язань підприємства використовуються такі рахунки:

1) довгострокові: **50 «Довгострокові позики», 51 «Довгострокові векселі видані», 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями», 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», 55 «Інші довгострокові зобов'язання»** — балансові, основні, пасивні, розрахункові; належать до групи рахунків залучених джерел; за кредитом відображаються виникнення та збільшення довгострокових зобов'язань, за дебетом — зменшення таких зобов'язань; сальдо кредитові характеризують залишки непогашених довгострокових зобов'язань на дату балансу і відображаються в III розділі пасиву балансу;

2) поточні: **60 «Короткострокові позики», 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», 62 «Короткострокові векселі видані», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки з оплати праці», 67 «Розрахунки з учасниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями»** — балансові, основні, пасивні, розрахункові; належать до групи рахунків залучених джерел; за кредитом відображаються виникнення та збільшення поточних зобов'язань, за дебетом – зменшення таких зобов'язань; сальдо кредитові характеризують залишки непогашених поточних зобов'язань на дату балансу і відображаються в IV розділі пасиву балансу;

3) забезпечень: **47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»** — балансові, основні, пасивні, рахунки капіталу; належать до групи рахунків власних джерел; за кредитом відображаються виникнення та збільшення відповідних видів забезпечень, за дебетом — їх зменшення; сальдо кредитові характеризують залишки невикористаних забезпечень на дату балансу і відображаються в II розділі пасиву балансу;

4) непередбачені: **03 «Контрактні зобов'язання», 04 «Непередбачені активи й зобов'язання», 05 «Гарантії та забезпечення надані»** — позабалансові рахунки для обліку зобов'язань.

Документальне оформлення операцій з виникнення і погашення зобов'язань здійснюється з використанням кредитних договорів, договорів позики, векселів, облігацій, розрахунків та довідок бухгалтерії, виписок банку, рахунків-фактур, платіжних доручень, рахунків тощо.

Для достовірного відображення у фінансовій звітності розрахунків за довгостроковими та поточними зобов'язаннями підприємства на кожну звітну дату проводиться їх інвентаризація. Особливістю проведення інвентаризації зобов'язань є те, що перевірка здійснюється методами документального контролю (взаємна, зустрічна перевірка, контрольово-вибіркове порівняння тощо) і передбачає узгодження сум заборгованостей із кредиторами підприємства.

## **12.2 Облік розрахунків з оплати праці та страхування**

Форми, системи і розміри оплати праці працівників встановлює підприємство самостійно з обов'язковим їх відображенням у колективному договорі (Кодекс законів про працю, ст. 96 гл. IV, № 42–43, 1999 р.). Перелік видів оплати праці наведено в Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженій Держкомстатом України № 323 від 11.12.1995, систему розрахунків середньої заробітної плати затверджено Постановою КМУ від 08.02.1995 № 100 (зі змінами та доповненнями).

Фонд оплати праці залежить від виду діяльності та обсягу виготовленої продукції, виконаних робіт, послуг.

Оплата праці (заробітна плата) — це винагорода в грошовій або натуральній формі, що виплачується роботодавцем найманому працівнику за виконану ним роботу. До фонду оплати праці належать:

1) **основна заробітна плата** — це винагорода за виконану роботу згідно зі встановленими нормами праці і відповідно до тарифних ставок, окладів та відрядних розцінок;

2) **додаткова заробітна плата** — це винагорода за роботу, виконану понад встановлені норми, за особливі умови праці та високі результати праці у вигляді доплат, надбавок, премій тощо;

3) **інші заохочувальні і компенсаційні виплати** — це виплати винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними положеннями, непередбачені чинним законодавством.

Організація оплати праці на підприємстві може здійснюватися:

1) **за погодинною формою** — нарахування заробітної плати проводиться, виходячи з кількості відпрацьованих годин та тарифної ставки за одну годину. Виділяють:

— **просту погодинну систему** оплати праці, при якій встановлюється місячний оклад і, виходячи з кількості фактично відпрацьованих робочих днів, розраховується сума заробітної плати;

— **погодинно-преміальну систему** оплати праці, при якій понад зарплату, нараховану за фактично відпрацьований час, додатково сплачується премія за особливі трудові досягнення;

2) **за відрядною формою** — нарахування заробітної плати проводиться, виходячи з фактичного обсягу виробництва продукції, робіт, послуг та тарифної ставки за одиницю виробітку. Може базуватися на індивідуальній або бригадній основі. Виділяють:

— **пряму відрядну систему** оплати праці, при якій сума зарплати розраховується як добуток обсягу виконаних робіт на встановлені розцінки оплати одиниці виробітку;

— **відрядно-преміальну систему** оплати праці, при якій понад зарплату, нараховану за фактично виконані роботи, додатково сплачується премія за особливі трудові досягнення;

— **відрядно-прогресивну систему** оплати праці, при якій встановлені розцінки оплати одиниці виробітку збільшуються зі збільшенням обсягу виконаних робіт;

— **акордну систему** оплати праці, при якій попередньо встановлюється загальна сума оплати за певний комплекс робіт.

Відсоток виконання продукції – відпрацьований час у нормо-годинах за нарядом (норма часу – на кількість виконаної праці), поділений на відпрацьований час у годинах за табелем.

Відпрацьований час – час, який працівник проводить на підприємстві (фіксується у таблиці).



Час вироблення – час, який працівник витрачає на виробництво продукції.

Для оплати праці робітників відповідно до їх кваліфікації застосовується тарифна сітка, що складається з 8 розрядів та присвоєних кожному розряду тарифних ставок. Для визначення суми заробітку працівника, що працює за почасовою ставкою, необхідно його погодинну тарифну ставку помножити на фактично відпрацьований час за табелем.

Нормальна тривалість робочого часу працівників не може перевищувати 40 годин на тиждень.

Скорочена тривалість робочого часу встановлюється:

1) для працівників віком від 16 до 18 років – 36 годин на тиждень, для осіб від 15 до 16 років (учнів віком від 14 до 15 років, які працюють у період канікул) – 24 години на тиждень (якщо у період навчального року у вільний час, – не більше 12 годин на тиждень);

2) для працівників, зайнятих на роботах зі шкідливими умовами праці, — не більше 36 годин на тиждень.

Напередодні святкових і неробочих днів тривалість роботи працівників скорочується на одну годину (при шестиденному робочому тижні тривалість роботи напередодні вихідних днів не може перевищувати п'яти годин).

Кодексом законів про працю України встановлено такі святкові дні:

1 січня – Новий рік;

7 січня і 25 грудня – Різдво Христове;

8 березня – Міжнародний жіночий день;

1 травня – День праці;

9 травня – День перемоги над нацизмом у Другій світовій війні (День перемоги);

28 червня – День Конституції України;

24 серпня – День незалежності України;

14 жовтня – День захисника України.

Робота також не провадиться в дні релігійних свят:

7 січня і 25 грудня – Різдво Христове;

один день (неділя) – Пасха (Великдень);

один день (неділя) – Трійця.

**Сума допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності** розраховується, виходячи із загального трудового стажу працівника, середньоденної заробітної плати, обчисленої за останні **шість** місяців, що передували втраті працездатності, та кількості днів, пропущених через хворобу.

Залежно від страхового стажу допомога з тимчасової непрацездатності виплачується в таких розмірах:

– 50 відсотків середньої заробітної плати (доходу) — застрахованим особам, які мають страховий стаж до **трьох років**;

- 60 відсотків середньої заробітної плати (доходу) — застрахованим особам, які мають страховий стаж **від трьох до п'яти років**;
- 70 відсотків середньої заробітної плати (доходу) — застрахованим особам, які мають страховий стаж **від п'яти до восьми років**;
- 100 відсотків середньої заробітної плати (доходу) — застрахованим особам, які мають страховий стаж **понад вісім років**;
- 100 відсотків середньої заробітної плати (доходу) — застрахованим особам, віднесеним до **1—4 категорій осіб**, які постраждали внаслідок **Чорнобильської катастрофи**; одному з батьків або особі, що їх замінює та доглядає **хвору дитину віком до 14 років, яка потерпіла від Чорнобильської катастрофи**; **ветеранам війни** та особам, на яких поширюється чинність Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»; **особам, віднесеним до жертв нацистських переслідувань** відповідно до Закону України «Про жертви нацистських переслідувань»; **донорам, які мають право на пільгу**, передбачену статтею 10 Закону України «Про донорство крові та її компонентів».

**Сума допомоги** з тимчасової непрацездатності (включаючи догляд за хворою дитиною або хворим членом сім'ї) в розрахунок на місяць **не повинна перевищувати розміру максимальної величини бази нарахування єдиного внеску (сімнадцять прожиткових мінімумів доходів для працездатної особи)**, з якої сплачувалися страхові внески до Фонду соціального страхування України.

**Перші п'ять днів** непрацездатності оплачуються власником за рахунок коштів підприємства, решта днів непрацездатності оплачуються за рахунок коштів Фонду соціального страхування України.

Розмір допомоги з тимчасової непрацездатності розраховується за формулою

$$Дн = ЗПд \cdot КДн \cdot Кзс, \quad (12.1)$$

де ЗПд – середньоденна заробітна плата, грн;

КДн – кількість днів тимчасової непрацездатності, які підлягають оплаті за графіком роботи підприємства, установи, організації (структурного підрозділу підприємства, установи, організації або за індивідуальним графіком роботи);

Кзс – коефіцієнт, що враховує загальний трудовий стаж особи.

Розмір допомоги не повинен перевищувати подвійного посадового окладу.

Середньоденна заробітна плата (дохід, грошове забезпечення) обчислюється за формулою

$$ЗПд = Др / Кр, \quad (12.2)$$

де Др – нарахована за розрахунковий період заробітна плата (оподатковуваний дохід, грошове забезпечення), з якої сплачувалися страхові внески, грн;

Кр — кількість відпрацьованих робочих днів у розрахунковому періоді.

**Розрахунковий період**, за який обчислюється середня заробітна плата (дохід), — це останні 6 календарних місяців за останнім основним місцем роботи, що передують місяцю, в якому настав страховий випадок.

Якщо застрахована особа працювала та сплачувала страхові внески або за неї сплачувалися страхові внески менш як 6 календарних місяців, середня заробітна плата (дохід, грошове забезпечення) обчислюється за фактично відпрацьованими календарними місяцями (з першого до першого числа), в яких сплачено страхові внески.

До середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) включається заробітна плата (дохід, грошове забезпечення) у межах максимальної величини (граничної суми) заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) та оподатковуваного доходу (прибутку), з яких сплачуються страхові внески до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

**Оплата відпусток** здійснюється, виходячи з розміру середньоденної заробітної плати за останні 12 (6) місяців перед наданням відпустки (або фактично відпрацьований період, але не менше 6 місяців), обчисленої за фактичною кількістю днів у році за вирахуванням (10) святкових і неробочих днів та тривалості відпустки (в календарних днях).

Сума відпускних розраховується за такою формулою:

$$B = 3 / (Др - СНдн - Ндн) \cdot Кк, \quad (12.3)$$

де 3 – сумарний заробіток працівника за останні перед наданням відпустки 12 місяців або за менший фактично відпрацьований період (6);

Др – кількість днів у 12 (6) місяцях: 365 або 366 (6–29,5 – середня кількість днів у місяці);

СНдн – кількість святкових і неробочих днів, установлених законодавством (10);

Ндн – кількість робочих днів, протягом яких працівник не працював, при скороченому робочому тижні, а також кількість календарних днів перебування працівника у відпустці без збереження заробітної плати або із частковим збереженням;

Кк – кількість календарних днів наданої працівнику відпустки.

Для рівномірного включення витрат на оплату відпусток протягом звітного року на підприємствах створюють резерви на виплату відпусток. Нарахування резерву здійснюється щомісяця в розмірі від 10 до 20 % від суми витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи.

### **Оплата надурочної роботи**

**Надурочною** вважається робота понад встановлену законом тривалість робочого дня. Надурочні роботи допускаються у виняткових випадках і з дозволу профспілки. До надурочних робіт не допускаються:

- вагітні жінки та жінки, які мають дітей віком до 3 років;
- працівники до 18 років;
- у дні занять працівники, які навчаються без відриву від виробництва в загальноосвітніх школах і ПТНЗ;
- працівники інших категорій (згідно з чинним законодавством).

За погодинною системою оплати праці робота в надурочний час оплачується в подвійному розмірі годинної ставки.

За відрядною системою оплати праці за роботу в надурочний час виплачується доплата у розмірі 100 відсотків тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною системою, — за всі відпрацьовані надурочні години. Компенсація надурочних робіт шляхом надання відгулу не допускається.

Надурочні роботи не повинні перевищувати для кожного працівника 4 години протягом 2 днів підряд і 120 годин на рік.

### **Оплата роботи у святкові і неробочі дні**

Робота у святковий і неробочий дні оплачується у подвійному розмірі:

- 1) відрядникам — за подвійними відрядними розцінками;
- 2) працівникам, праця яких оплачується за годинними або денними ставками, — у розмірі подвійної годинної або денної ставки;
- 3) працівникам, які одержують місячний оклад, — у розмірі одинарної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у святковий і неробочий дні провадилася у межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота провадилася понад місячну норму.

Оплата у зазначеному розмірі провадиться за години, фактично відпрацьовані у святковий і неробочий дні.

На бажання працівника, який працював у святковий і неробочий дні, йому може бути наданий інший день відпочинку.

### **Оплата роботи у нічний час**

Годинами нічної роботи вважається період з 22 до 6 години. При цьому встановлена тривалість роботи (зміни) скорочується на 1 годину.

До роботи у нічний час не допускаються:

- вагітні жінки та жінки, які мають дітей віком до 3 років;
- працівники до 18 років;
- працівники інших категорій (згідно з чинним законодавством).

Робота у нічний час оплачується у підвищеному розмірі, установленому генеральною, галузевою (регіональною) угодами та колективним договором, але не нижче 20 відсотків тарифної ставки (окладу) за кожен годину роботи у нічний час.

### ***Оплата праці за незакінченим відрядним нарядом***

У разі, коли працівник залишає відрядний наряд незакінченим з незалежних від нього причин, виконана частина роботи оплачується за оцінкою, визначеною за погодженням сторін відповідно до існуючих норм і розцінок.

### ***Порядок оплати праці під час виготовлення продукції, що виявилася браком***

Під час виготовленні продукції, що виявилася браком не з вини працівника, оплата праці з її виготовлення провадиться за зниженими розцінками. Місячна заробітна плата працівника в цих випадках не може бути нижчою від двох третин тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу).

Брак виробів, що стався внаслідок прихованого дефекту в оброблюваному матеріалі, а також брак не з вини працівника, виявлений після приймання виробу органом технічного контролю, оплачується цьому працівникові нарівні з придатними виробами.

Повний брак з вини працівника оплаті не підлягає. Частковий брак з вини працівника оплачується залежно від ступеня придатності продукції за зниженими розцінками.

### ***Порядок оплати часу простою, а також при освоєнні нового виробництва (продукції)***

Час простою не з вини працівника оплачується з розрахунку не нижче від двох третин тарифної ставки встановленого працівникові розряду (окладу).

Про початок простою, крім простою структурного підрозділу чи всього підприємства, працівник повинен попередити власника або уповноважений ним орган чи бригадира, майстра, інших посадових осіб.

За час простою, коли виникла виробнича ситуація, небезпечна для життя чи здоров'я працівника або для людей, які його оточують, і навколишнього природного середовища не з його вини, за ним зберігається середній заробіток.

Час простою з вини працівника не оплачується.

На період освоєння нового виробництва (продукції) власник або уповноважений ним орган може провадити робітникам доплату до попереднього середнього заробітку на строк не більше як шість місяців.

### ***Строки виплати заробітної плати***

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 (а в разі відсутності таких органів — представниками, обраними і уповноваженими трудовим колективом), **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.**

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 (а в разі відсутності таких органів — представниками, обраними і уповноваженими трудовим колективом), але не менше оплати за фактично відпрацьований час із розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника.

Заробітна плата працівникам за весь час щорічної відпустки виплачується не пізніше, **ніж за три дні до початку відпустки.**

Для рівномірного включення витрат на оплату відпусток протягом звітного року на підприємствах створюються резерви на виплату відпусток. Нарахування резерву здійснюється щомісяця в розмірі від 10 до 20 % від суми витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи.

Із сум нарахованої зарплати проводяться такі утримання:

**1) обов'язкові:**

- податок на доходи фізичних осіб (базова ставка 18 %);
- військовий збір (1,5 %).

**2) за згодою працівника:**

- профспілкові внески;
- аліменти;
- погашення позик, відшкодування завданих збитків тощо.

**Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування** є консолідованим страховим внеском, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

*Платниками єдиного внеску* згідно зі ст. 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» є роботодавці, фізичні особи-підприємці, у тому числі ті, які вибрали спрощену систему оподаткування, тощо.

Зазначеним вище Законом України передбачено різні умови нарахування єдиного внеску, його розміри та порядок розподілу страхових коштів за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. Єдиний внесок для платників, зазначених у ст. 4 зазначеного Закону, встановлюється у розмірі 22 відсотки до бази нарахування єдиного внеску.

### **Військовий збір**

З 03 серпня 2014 року набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів» від 31.07.2014 № 1621–VII (зі змінами та доповненнями), яким, зокрема, встановлено **військовий збір**. Відповідно до п. 16–1 підрозділу 10 розділу XX ПК військовий збір встановлюється тимчасово, до набрання чинності рішення Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України.

Платниками військового збору є:

- фізична особа — резидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- фізична особа — нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- податковий агент.

Об'єктом оподаткування військовим збором є доходи у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграшу в державну та недержавну грошову лотерею, виграшу гравця (учасника), отриманого від організатора азартної гри.

За ненарахування, неутримання та/або несплату (неперерахування) військового збору до податкових агентів застосовуються фінансова відповідальність (у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені) та адміністративна відповідальність. Отже, за несвоєчасне виконання зобов'язань щодо сплати військового збору застосовується відповідальність, передбачена за неналежне виконання зобов'язань щодо сплати податку на доходи фізичних осіб.

Оподаткуванню військовим збором підлягають доходи, отримані за цивільно-правовими договорами, які належать до фонду оплати праці.

Ставка військового збору становить 1,5 відсотка від об'єкта оподаткування.

Військовий збір обліковується на субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами». Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Мінфіну України від 30.11.1999 № 291, на субрахунку 642 ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства й облік яких не ведеться на рахунку 65 «Розрахунки зі страхування».

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».

Якщо військовий збір сплачується із сум, які підприємство утримує (як податковий агент) не в працівника, зокрема, під час виплати винагороди за цивільно-правовими договорами, то для відображення суми утриманого збору застосовують субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

У цьому випадку утримання військового збору відображають такою кореспонденцією рахунків:

Дт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

Кт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

Сплату військового збору до бюджету відображають так:

Дт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»;

Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Загальна сума доходу, з якого утримується військовий збір за звітний період, відображається податковим агентом на податковому розрахунку форми № 1ДФ без указання персоніфікованих даних фізичних осіб – платників військового збору.

### ***Утримання аліментів***

При розлученні батьків дитини, яка не досягла 18 років, один з батьків сплачує аліменти на користь дитини в розмірі не менше 25 % відсотків від суми доходу за вирахуванням утримань або у фіксованій сумі (за заявою платника або отримувача аліментів, якщо платник має нерегулярний дохід). При цьому загальний розмір усіх утримань із заробітної плати працівника не може перевищувати 50 % суми до виплати.

Утримання аліментів здійснюється із суми заробітку особи, що сплачує аліменти після утримань із цього заробітку податків та зборів.

***Утримання профспілкових внесків*** здійснюються за заявою працівника в розмірі 1 % від сукупного оподаткованого доходу.

***Утримання за виконавчими документами*** здійснюються з усіх доходів після утримання з цієї суми податків та зборів.

### **Виплата заробітної плати**

Виплата нарахованої заробітної плати проводиться у **триденний термін**. Вчасно не отримана зарплата депонується, тобто кошти, призначені для її виплати, повертаються на поточний рахунок підприємства в банку і можуть бути одержані працівником під час виплати наступної заробітної плати.

Документальне оформлення операцій з оплати праці здійснюється з використанням таких документів: накази про прийняття, переведення та звільнення з роботи, накази про відпустки, особові рахунки, табелі обліку використання робочого часу, наряди, розрахунково-платіжні відомості, розрахункові відомості, розрахунки заробітної плати, платіжні відомості, видаткові касові ордери, лікарняні листки тощо.

Відрахування на соціальні заходи щодо заробітної плати окремих категорій працівників провадяться за рахунок саме тих витрат, на які відносилися витрати на оплату праці. Іншими словами, відрахування на



соціальні заходи, нараховані на фонд оплати праці працівників, зайнятих збутом, проводяться за рахунок витрат на збут, а відрахування, нараховані на заробітну плату управлінського персоналу, — за рахунок адміністративних витрат тощо.

## **12.3 Облік податків та розрахунків з фондами соціального страхування**

### **Класифікація податків і зборів України**

Нарахування, сплата й облік податків здійснюються відповідно до податкового законодавства країни. Податкове законодавство — це збір законів та інструкцій за розрахунками та сплатою кожного з видів податків.

Діюча система оподаткування України визначається Податковим кодексом України.

Під податком розуміється законодавчо встановлений державою обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державний цільовий фонд з метою формування централізованих фінансових ресурсів.

Податки щодо бюджетного устрою поділяються на загальнодержавні та місцеві.

#### ***До загальнодержавних податків, зборів, внесків належать:***

- 1) податок на додану вартість;
- 2) акцизний податок;
- 3) податок на прибуток підприємств;
- 4) податок на доходи фізичних осіб;
- 5) екологічний податок;
- 6) рентна плата;
- 7) мито.

#### ***До місцевих податків і зборів належать:***

- 1) податок на майно;
- 2) єдиний податок;
- 3) збір за місця для паркування транспортних засобів;
- 4) туристичний збір.

Загальнодержавні податки і збори встановлюються Верховною Радою України і справляються на всій території України. Механізм справляння місцевих податків і зборів та порядок їх сплати встановлюються сільськими, селищними, міськими Радами відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, установлених ПКУ.

За способом стягнення податки поділяються на прямі та непрямі.

Прямі податки стягуються у разі придбання та акумулювання матеріальних ресурсів. Ці податки залежать від доходу або майна, і платниками є безпосередньо власники цих доходів або майна (наприклад, податок на землю, податок на доходи фізичних осіб).

Непрямі податки існують у вигляді надбавки до ціни товару. Платником непрямих податків є кінцевий споживач даних товарів, але він

не сплачує безпосередньо до бюджету ці податки. Спочатку непрямі податки, що входять до ціни реалізації товару (послуг), від споживачів отримують торговельне підприємство, підприємство-виробник, підприємство сфери послуг, на яких, у свою чергу, покладено обов'язок з перерахування непрямих податків до бюджету.

Суб'єктами оподаткування є юридичні та фізичні особи.

### ***Джерела сплати податків підприємствами***

Згідно з податковим законодавством України існує три джерела сплати податків до бюджету:

- дохід;
- валові витрати;
- прибуток, який залишається в розпорядженні підприємства після сплати податків.

За рахунок доходу сплачуються такі непрямі податки, як податок на додану вартість, акцизний збір. За рахунок валових витрат сплачуються тільки ті податки і збори, які визначені чинним Податковим кодексом України.

### ***Синтетичний облік податків***

Для ведення синтетичного обліку податків і зборів Планом рахунків передбачені рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами», рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» та субрахунок 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами».

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету, призначений рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами». За кредитом рахунка 64 відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом — податки, що належать до відшкодування з бюджету, їх сплата, списання тощо.

Рахунок 64 має субрахунки 641 «Розрахунки за податками» та 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

На субрахунок 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість та інші податки).

На субрахунок 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 "Розрахунки за страхування".

Субрахунок 643 призначений для обліку нарахованих податкових зобов'язань з ПДВ, які виникають за відвантажені товари, роботи та послуги, якщо першою подією є оплата.

Субрахунок 644 призначений для обліку податкового кредиту з ПДВ, який виникає при придбанні товарів, робіт та послуг, за умови, якщо першою подією є оплата за придбані товари (роботи, послуги).

Для ведення обліку розрахунків за зборами (внесками) на обов'язкове державне соціальне страхування призначений рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням».

За кредитом рахунка 65 відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням (єдиний соціальний внесок), за дебетом — погашення заборгованості.

### **Аналітичний облік податків**

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться окремо за кожним видом податку, збору, внеску.

До субрахунка (рахунка другого порядку) 641 «Розрахунки за податками» відкриваються аналітичні рахунки (рахунки третього порядку) за кожним видом податкового платежу, платником яких згідно з чинним законодавством є підприємство, наприклад:

6411 «Розрахунки за податком на прибуток підприємств»;

6412 «Розрахунки за податком на додану вартість»;

6413 «Розрахунки за податком на землю» і т. д.

До субрахунка (рахунка другого порядку) 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» відкриваються аналітичні рахунки (рахунки третього порядку) за кожним видом обов'язкових внесків, платником яких згідно з чинним законодавством є підприємство (наприклад, військовий збір).

Бухгалтерські записи з нарахування та перерахування до бюджету податків і зборів матимуть такий вигляд:

1) нарахування податку на додану вартість за реалізовану продукцію власного виробництва:

Дт 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

Кт 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість»);

2) нарахування акцизного збору за реалізовану продукцію власного виробництва:

Дт 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

Кт 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за акцизним збором»);

3) утримання податку з доходів громадян із заробітної плати робітника підприємства:

Дт 661 «Розрахунки за заробітною платою»;

Кт 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на прибуток»);

4) перерахування податку з доходів громадян до бюджету:

Дт 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на прибуток»);

Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

5) утримання єдиного соціального внеску із заробітної плати робітника підприємства:

Дт 661 «Розрахунки за заробітною платою»;

Кт 65 «Розрахунки за страхуванням»;

6) нарахування єдиного соціального внеску на заробітну плату робітників підприємства:

Дт 82 «Відрахування на соціальні заходи» або дебет відповідних рахунків 9-го класу;

Кт 65 «Розрахунки за страхуванням».

### ***Відображення податків у фінансовій звітності підприємств***

Нараховані та сплачені суми податків за звітний період відображаються у балансі підприємства таким чином.

У пасиві балансу підприємства на звітну дату в розділі IV «Поточні зобов'язання» у статті «Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом» відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства. У статті «Поточні зобов'язання за розрахунками з позабюджетних платежів» відображається заборгованість за внесками до позабюджетних фондів, передбачених чинним законодавством, а у статті «Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування» – сума заборгованості за відрахуваннями на соціальне страхування.

В активі балансу підприємства на звітну дату в розділі II «Оборотні активи» у статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» показується дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету.

## **12.4 Облік доходів майбутніх періодів**

Доходи майбутніх періодів — це доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів (отримані аванси за здані в оренду необоротні активи, передплата за періодичні видання, виручка від реалізації залізничних та авіаційних квитків, квитків на театральні та інші видовищні заходи, абонентська плата за користування засобами зв'язку, дисконт за отриманими векселями тощо).

Включати такі доходи до доходів звітного періоду в момент їх виникнення (або одержання) не можна, оскільки згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Розподіл доходів майбутніх періодів проводиться, виходячи з кількості місяців, до яких вони належать, з поступовим включенням до доходів та витрат звітного періоду.

Документальне оформлення операцій з доходами та витратами майбутніх періодів проводиться з використанням рахунків, платіжних доручень, актів, накладних, квитанцій, договорів оренди, чеків, патентів, авансових звітів, прибуткових та видаткових касових ордерів, розрахунків бухгалтерії тощо.

Для обліку доходів майбутніх періодів використовується рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів» — балансовий, операційний, пасивний, звітно-розподільчий; за кредитом відображаються виникнення та збільшення доходів майбутніх періодів, за дебетом — їх зменшення; сальдо кредитове характеризує залишок доходів майбутніх періодів на дату балансу.

### Контрольні запитання

1. Що таке зобов'язання?
2. Які види зобов'язань існують в обліку?
3. Охарактеризуйте поточні, довгострокові, непередбачені зобов'язання, забезпечення, доходи майбутніх періодів.
4. Дайте характеристику рахункам, які використовуються для обліку зобов'язань.
5. Які виплати належать до фонду оплати праці?
6. Які існують форми оплати праці?
7. Як розраховуються суми допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності?
8. Як проводиться оплата відпусток?
9. Як здійснюється оплата надурочної роботи?
10. Як проводиться оплата роботи у святкові і неробочі дні?
11. Як здійснюється оплата роботи у нічний час?
12. Які строки виплати заробітної плати?
13. Які обов'язкові утримання здійснюються із заробітної плати?
14. Як розраховується сума податку з доходів фізичних осіб при виплаті зарплати?
15. Які витрати на соціальні заходи несе підприємство-роботодавець?
16. Охарактеризуйте особливості утримання та нарахування єдиного соціального внеску.
17. Охарактеризуйте механізм утримання із заробітної плати військового збору.
18. Які податки, збори та платежі належать до загальнодержавних?
19. Які існують види ставок податків при їх стягненні до бюджету?

20. Які існують джерела сплати податків до бюджету згідно з податковим законодавством України?

21. За допомогою яких рахунків здійснюється синтетичний облік податків і зборів на підприємстві?

22. Що таке витрати майбутніх періодів? Які саме витрати відносять до майбутніх періодів?

23. Що таке доходи майбутніх періодів? Які саме доходи відносять до майбутніх періодів?

24. Який рахунок використовується для обліку доходів майбутніх періодів? Дайте його характеристику.

## 13 ОБЛІК ВИТРАТ

### 13.1 Нормативні джерела обліку витрат

ПСБО16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318, визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Терміни, наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають такі значення.

**Елементи витрат** — сукупність економічно однорідних витрат.

**Непрямі витрати** — витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

**Нормальна потужність** — очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва. Об'єкт витрат — продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

**Визнання витрат**

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

**Витратами звітного періоду** визнається або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які

неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами. **Не визнаються витратами** й не включаються до звіту про фінансові результати:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 ПСБО 16;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

### 13.2 Групування та склад витрат

#### **Склад витрат**

Собівартість реалізованих товарів визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

**До виробничої собівартості продукції** (робіт, послуг) входять:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

**До складу прямих матеріальних витрат** входить вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектувальних виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

**До складу прямих витрат на оплату праці** входять заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

**До складу інших прямих витрат** входять всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, витрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів), та витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовується працівниками, які допустили брак; суми, одержаної від постачальників за неякісні матеріали і комплектувальні вироби тощо.

**До складу загальновиробничих витрат** входять:

– витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

– амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

– витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

– витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектувальних виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

– витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

– витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

– витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

– інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

За ступенем впливу обсягів виконаних робіт і реалізованих послуг на рівень витрат **загальновиробничі витрати** поділяються на постійні і змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу



діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Приклад розподілу загальновиробничих витрат наведено в додатку 1 до ПСБО 16. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат устанавлюються підприємством.

**Витрати, пов'язані з операційною діяльністю**, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

**До адміністративних витрат** належать такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінювання майна тощо);

- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

- витрати на врегулювання спорів у судових органах;

- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

– інші витрати загальногосподарського призначення.

**Витрати на збут** містять такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

– витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

– витрати на ремонт тари;

– оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

– витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

– витрати на передпродажну підготовку товарів;

– витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

– витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

– витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

– витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

– витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;

– витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;

– інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До складу витрат на збут у торговельних організаціях входять витрати обігу, за винятком витрат, наведених у пунктах 18, 20 і 27 ПСБО 16.

**До інших операційних витрат належать:**

– витрати на дослідження та розроблення відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;

– собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

– сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

– втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

– втрати від знецінення запасів;

– нестачі й втрати від псування цінностей;

– визнані штрафи, пеня, неустойка;

– витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

- інші витрати операційної діяльності.

**Витрати операційної діяльності** групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

**До складу елемента «Матеріальні витрати»** входить вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектувальних виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

**До складу елемента «Витрати на оплату праці»** входять:

- заробітна плата за окладами й тарифами;
- премії та заохочення;
- матеріальна допомога;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу;
- інші витрати на оплату праці.

**До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи»** входять:

- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- відрахування на інші соціальні заходи.

**До складу елемента «Амортизація»** входить сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

**До складу елемента «Інші операційні витрати»** входять витрати операційної діяльності, які не ввійшли до складу елементів, наведених у пп. 22–25 ПСБО16, зокрема:

- витрати на відрядження;
- на послуги зв'язку;
- плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

**До фінансових витрат** належать витрати на проценти (за користування кредитами, отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості

кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати».

**Втрати від участі в капіталі** є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

**До складу інших витрат** входять витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/ або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);
- втрати від зменшення корисності необоротних активів;
- втрати від безоплатної передачі необоротних активів;
- втрати від неопераційних курсових різниць;
- сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);
- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- інші витрати діяльності.

**Податки на прибуток визнаються витратами** згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».

### 13.3 Облік витрат

**Перший варіант обліку** передбачає застосування для обліку витрат звітного періоду лише рахунків класу 9. Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» застосовуються для узагальнення інформації про витрати звичайної діяльності та витрати на запобігання виникненню надзвичайних подій і ліквідацію їх наслідків. За дебетом 9-го класу рахунків відображають суми витрат, а за кредитом – списання суми витрат у кінці звітного періоду (щомісяця) на рахунок 79 «Фінансові результати».

**Другий варіант обліку** передбачає застосування рахунків класу 8 і 9, призначених для обліку операційних витрат одночасно. При застосуванні вказаного варіанта з допомогою рахунків класу 8 накопичується інформація про операційні витрати за елементами, які використовуються для заповнення розділу II «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати.

**Третій варіант обліку** передбачає застосування спрощеного Плану рахунків суб'єктами малого підприємництва, а також організаціями, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності. Цей варіант передбачає облік витрат згідно з класифікацією за елементами, а не за функціями, як це передбачалось першим і другим варіантами. Суб'єктами малого підприємництва ведеться бухгалтерський облік і

подається фінансова звітність згідно з порядком, встановленим ПСБО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Для **обліку витрат за елементами** призначено такі рахунки бухгалтерського обліку:

- 80 «Матеріальні витрати»;
- 81 «Витрати на оплату праці»;
- 82 «Відрахування на соціальні заходи»;
- 83 «Амортизація»;
- 84 «Інші операційні витрати»;
- 85 «Інші витрати».

При другому варіанті обліку рахунки 8-го класу закриваються щомісячно у кореспонденції з дебетом таких рахунків:

- 23 «Виробництво»;
- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 92 «Адміністративні витрати»;
- 93 «Витрати на збут»;
- 94 «Інші операційні витрати».

Витрати фінансової діяльності обліковують на підприємстві на рахунку 95 «Фінансові витрати». Цей рахунок має такі субрахунки:

- 951 «Відсотки за кредит»;
- 952 «Інші фінансові витрати» (таблиця 13.1).

Таблиця 13.1 – Кореспонденція рахунків обліку фінансових витрат

Господарські операції	Дебет	Кредит
Нараховані відсотки за користування позиковими коштами	951	684
Віднесені на фінансові витрати відсотки, нараховані за користування грошовими коштами (небанківськими кредитами), пов'язані із здійсненням фінансової та інвестиційної діяльності; за договорами фінансового лізингу	952	684
Віднесені на фінансові витрати відсотки, нараховані за виданим векселем	952	985
Капіталізовані фінансові витрати, пов'язані з здійсненням капітальних інвестицій	15	952

На рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» ведеться облік втрат, які призводять до зменшення вартості інвестицій, що виникає у процесі інвестиційної діяльності підприємства. Цей рахунок має такі субрахунки:

961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства». Тут відображаються втрати, пов'язані зі зменшенням частки інвестора у чистих активах унаслідок одержання збитку або зменшення власного капіталу асоційованих підприємств унаслідок інших подій (переоцінки необоротних активів та інвестицій тощо);

962 «Втрати від спільної діяльності». Тут відображаються операції, пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок зазнання спільними підприємствами збитків або зменшення їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінки необоротних активів та інвестицій тощо);

963 «Втрати від інвестицій у дочірні підприємства». Тут ведеться облік витрат, що пов'язані зі зменшенням частки інвестора у чистих активах об'єкта інвестування дочірніх підприємств, зокрема внаслідок зазнання дочірніми підприємствами збитків або зменшення власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінки необоротних активів та інвестицій тощо).

За дебетом рахунка 96 «Витрати від участі в капіталі» відображаються втрати від участі в капіталі, а за кредитом цей рахунок кореспондується із рахунком 792 «Результати фінансових операцій».

### **Облік інших витрат**

На рахунку 97 «Інші витрати» ведеться облік витрат, що виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів), а також витрат страхової діяльності.

Цей рахунок має такі субрахунки:

970 «Витрати від зміни вартості фінансових інструментів» підприємства, крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами. Відображається інформація про витрати від змін вартості фінансових інструментів, що оцінюються за справедливою вартістю;

971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій», на якому за дебетом відображається балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій та інші витрати, пов'язані з реалізацією;

972 «Втрати від зменшення корисності активів», на якому відображаються втрати від зменшення корисності активів, що визнаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів»;

974 «Витрати від неопераційних курсових різниць», на якому відображається втрата за активами та зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти;

975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій», на якому відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій;

976 «Списання необоротних активів», на якому відображаються залишкова вартість необоротних активів і витрати, пов'язані з їх реалізацією;

977 «Інші витрати звичайної діяльності», на якому відображаються інші витрати звичайної діяльності, що не відображаються на інших субрахунках рахунка 97.

### 13.4 Облік витрат майбутніх періодів

До витрат майбутніх періодів належать:

- витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості;
- витрати на освоєння нових виробництв та агрегатів;
- сплачені авансом орендні платежі;
- оплата страхового поліса;
- оплата торгового патенту;
- передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

Терміни, протягом яких такі витрати підлягають списанню на витрати виробництва, регулюються законодавством. Витрати майбутніх періодів відображаються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». За дебетом рахунка 39 відображається накопичення витрат майбутніх періодів, а за кредитом – їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду.

Аналітичний облік витрат майбутніх періодів ведеться за їх видами.

### 13.5 Облік витрат від браку у виробництві

Браком вважаються вироби або напівфабрикати, що за своєю якістю не відповідають установленим стандартам, технічним умовам та договорам. Залежно від характеру дефектів, виявлених у процесі приймання, брак поділяється на поправний і непоправний (остаточний).

Поправним браком вважаються вироби, напівфабрикати і вузли, які після виправлення недоліків можуть бути використані за прямим призначенням і виправлення яких є технічно можливим і економічно доцільним.

Остаточним браком вважаються вироби, напівфабрикати, вузли, що не можуть бути виправлені або виправлення яких економічно не доцільно.

Існує поняття технічно неминучого браку у виробництві, до якого належать такі деталі й вироби, які не можуть бути використані за прямим призначенням або можуть бути використані після усунення недоліку. Залежно від місця виявлення розрізняють внутрішній і зовнішній брак.

**Зовнішній** — це брак, виявлений після відпуску продукції покупцю.

**Внутрішній** — це брак, виявлений на підприємстві до відправлення покупцю.

**Собівартість внутрішнього остаточного браку** складається з витрат на виробництво, включаючи частину витрат на утримання і експлуатацію устаткування, і загально виробничих витрат.

**Собівартість внутрішнього поправного браку** включає витрати на усунення дефектів, заробітну плату, відрахування на соціальне

страхування, а також частину витрат на утримання, експлуатацію устаткування і частину загальновиробничих витрат.

Утрати від браку зменшуються на вартість отриманих матеріалів унаслідок розбирання за ціною їх можливого використання, а також на суму позовів до постачальників на постачання неякісних матеріалів, що стали причиною браку.

На виробничих рахунках відображаються суми втрат від браку, за винятком утрат, віднесених на винних осіб.

Облік витрат на виправлення браку ведеться на рахунку **24 «Брак у виробництві»**. Цей рахунок – активний, калькуляційний. Аналітичний облік утрат від браку ведуть за окремими структурними підрозділами, видами продукції і статтями витрат. Щомісяця втрати від браку списують на витрати відповідного виду виробництва і включають у собівартість тих виробів чи робіт, в яких виявлено брак.

За дебетом відображаються витрати за виявленим зовнішнім і внутрішнім браком, витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, а за кредитом — суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, і суми, що списуються на витрати виробництва як втрати від браку, а також вартість утримань з винуватців браку і суми відшкодувань від постачальників недоброякісних матеріалів.

Щомісяця рахунок 24 закривають. На забраковану продукцію оформляють відповідні акти.

У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про таке:

- склад і суму витрат, відображених у статтях «Інші операційні витрати» та «Інші витрати» Звіту про фінансові результати;
- склад і суму доходів і втрат за кожною надзвичайною подією;
- склад і суму витрат, які не віднесені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу його між власниками).

### Контрольні запитання

1. Яке Положення (стандарт) бухгалтерського обліку визначає методологічні засади формування інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансових звітах?

2. Дайте визначення поняттям «елемент витрат», «непрямі витрати», «нормальна потужність».

3. Охарактеризуйте особливості визнання витрат.

4. Які витрати не визнаються та не відображаються у звіті про фінансові результати?

5. Які витрати включаються до виробничої собівартості?

6. Які витрати входять до складу матеріальних витрат підприємства?



7. Які витрати входять до складу прямих витрат підприємства на оплату праці?
8. Які витрати входять до складу загальновиробничих витрат підприємства?
9. Які витрати входять до складу адміністративних витрат підприємства?
10. Які витрати належать до витрат на збут?
11. За якими економічними елементами групуються витрати операційної діяльності підприємства?
12. Які витрати відносять до фінансових витрат підприємства?
13. Охарактеризуйте наявні варіанти обліку витрат підприємств.
14. Які рахунки призначено для обліку витрат за елементами?
15. Опишіть механізм обліку витрат підприємства при застосуванні рахунків класів 8 і 9.
16. Які рахунки призначено для обліку «інших витрат»?
17. Охарактеризуйте особливості обліку витрат майбутніх періодів.
18. Як обліковуються витрати від браку виробництва?

## 14 ОБЛІК ДОХОДІВ

### 14.1 Нормативне регулювання обліку доходів

ПСБО 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 № 290, визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.

Це Положення (стандарт) не поширюється на доходи, пов'язані:

- з договорами оренди;
- дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються методом участі в капіталі;
- страховою діяльністю;
- первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції;
- змінами вартості інших поточних активів;
- природним приростом поголів'я худоби, виходом продукції сільського та лісового господарства;
- видобуванням корисних копалин.

Наведемо терміни з положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

**Проценти** — плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

**Роялті** — будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або

науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

**Дивіденди** — частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

**Балансова вартість валюти** — вартість іноземної валюти, визначена за валютним курсом грошової одиниці України до іноземної валюти на дату здійснення господарської операції або на дату складання балансу.

## 14.2 Визнання та класифікація доходів

**Дохід визнається** під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Критерії визнання доходу, наведені в ПСБО 15, застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії потрібно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції (операцій).

**Не визнаються доходами** такі надходження від інших осіб:

– сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;

– сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;

– сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

– сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

– сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;

– надходження, що належать іншим особам;

– надходження від первинного розміщення цінних паперів;

– сума балансової вартості валюти.

**Визнані доходи класифікуються** в бухгалтерському обліку за такими групами:

а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

б) чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

в) інші операційні доходи;

г) фінансові доходи;

д) інші доходи.

**Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)** — загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

**Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)** визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

**До складу інших операційних доходів** входять суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема:

- дохід від операційної оренди активів;
- дохід від операційних курсових різниць;
- відшкодування раніше списаних активів;
- дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках у банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

**До складу фінансових доходів** входять дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

**До складу інших доходів**, зокрема, входять дохід від реалізації фінансових інвестицій, дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

**Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається** в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- 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 (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що внаслідок операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

**Дохід не визнається**, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість.

**Дохід, пов'язаний із наданням послуг, визнається**, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірного оцінювання доходу;
- імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
- можливості достовірного оцінювання ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірного оцінювання витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Ступінь завершеності операції з надання послуг оцінюється шляхом:

- вивчення виконаної роботи;
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Сума витрат, здійснених на певну дату, містить тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за певний період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазнаних витрат, то дохід не визнається, а зазані витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Визначений дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість».

**Цільове фінансування** не визнається доходом доти, доки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування. Отримане цільове фінансування **визнається доходом** протягом тих періодів, в яких були зазані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів. Цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установаження умов його

витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

Дохід, який виникає внаслідок використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо:

- імовірно надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;

- дохід може бути достовірно оцінений.

Порядок визнання такого доходу:

- проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами з урахуванням економічного змісту відповідної угоди;

- роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;

- дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

### **14.3 Оцінювання доходу**

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. Якщо безоплатно отриманий актив забезпечує надходження економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то доходи визнаються на систематичній основі (наприклад, у сумі нарахованої амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

### **14.4 Облік доходів**

Для обліку й узагальнення інформації про доходи і результати діяльності підприємства призначений 7-й клас рахунків. Рахунки з 70 до 76

— це рахунки, на яких відбиваються доходи. Рахунок 79 призначений для узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства. Рахунки 7-го класу є пасивними, крім рахунка 79 «Фінансові результати» і субрахунка 704 «Вирахування з доходу».

7-й клас рахунків містить такі рахунки:

- 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».

Усі рахунки, крім рахунка 79, призначені для обліку доходів. За кредитом цих рахунків відображається нарахування відповідного доходу, а за дебетом – ПДВ, що підлягає сплаті в бюджет, та закриття рахунка доходів на відповідні фінансові результати облікового періоду. Ці рахунки не мають залишків і призначені для формування інформації про доходи та складання Звіту про фінансові результати підприємства.

#### **Облік доходів від реалізації**

Для обліку доходів від реалізації продукції (товарів, послуг) планом рахунків передбачено застосування рахунка 70 «Доходи від реалізації». Цей рахунок має такі субрахунки:

- 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;
- 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
- 704 «Вирахування з доходу»;
- 705 «Перестраховування».

За кредитом субрахунків 701–703 відображається збільшення (отримання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); суми, що отримуються підприємством на користь комітента, принципала, повірені перестраховальниками частки страхових платежів; результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Кореспонденцію за субрахунками 701–703 наведено в таблиці 14.1.

Таблиця 14.1 — Бухгалтерські проводки з обліку доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Господарські операції	Дебет	Кредит
Отримано довгостроковий вексель у рахунок оплати реалізованої готової продукції	16	701
Отримано в касу грошові кошти за реалізовану готову продукцію	30	701

## Продовження таблиці 14.1

Господарські операції	Дебет	Кредит
Відображено дохід від реалізації готової продукції	36	701
Відображено зменшення кредиторської заборгованості перед постачальниками і підрядниками шляхом реалізації їм готової продукції	63	701
Відображено суму непрямих податків, пов'язаних з реалізацією готової продукції	701	64
Відображено дохід від реалізації товарів за готівку	301	702
Відображено дохід, визнаний у момент відвантаження товарів вітчизняним або іноземним покупцям, плата за які відстрочена	361, 362	702
Відображено дохід від продажу товарів іншим дебіторам	377	702
Відображено дохід від реалізації товарів, відвантажених покупцеві в рахунок отриманого авансу	681	702
Відображено дохід від реалізації товарів поточного періоду, переведений зі складу доходів майбутніх періодів	69	702
Нараховано податки й обов'язкові платежі у зв'язку з реалізацією робіт (послуг)	703	64
Списано на фінансовий результат дохід від реалізації робіт (послуг)	703	791
Відображено дохід, отриманий від реалізації робіт (послуг)	36	703
Відображено вартість поверненого товару	704	361
Відображено суму знижки після дати реалізації товару	704	361
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ у вартості поверненого товару (у сумі знижки) (методом «сторно»)	704	641
Відкориговано фінансовий результат на суму відрахувань з доходу	791	704

#### 14.5 Розкриття інформації про доходи у примітках до фінансової звітності

У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) така інформація:

- облікова політика щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності;
- розподіл доходу за кожною групою доходів згідно з пунктом 7 ПСБО15;
- сума доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів відповідно до підпункту 25.2 ПСБО 15;
- частка доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами.

### **Контрольні запитання**

1. Які критерії визнання доходів згідно з П(С)БО 15?
2. Дайте визначення поняттям «проценти», «роялті», «дивіденди», «балансова вартість валюти».
3. За якими групами класифікуються доходи у бухгалтерському обліку?
4. Як у бухгалтерському обліку відображають доходи від реалізації продукції, робіт, послуг, товарів?
5. Які доходи підприємства входять до складу інших операційних доходів?
6. Які доходи відносять до фінансових доходів?
7. Охарактеризуйте особливості обліку цільового фінансування.
8. Який порядок оцінювання ступеня завершеності операцій із надання послуг на основі вивчення виконаної роботи?
9. Який порядок оцінювання ступеня завершеності операцій з надання послуг шляхом визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, що мають бути надані?
10. Які особливості оцінювання доходу?
11. Які рахунки призначені для обліку доходів?
12. Як проводиться облік доходів від реалізації?
13. Які особливості обліку доходів від іншої операційної діяльності?
14. Як здійснюється бухгалтерський облік фінансових результатів?

## **15 ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ**

### **15.1 Бухгалтерський облік фінансових результатів**

У бухгалтерському обліку для визначення результатів діяльності підприємства використовують рахунки **79 «Фінансові результати» і 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»**.

Рахунок 79 призначений для обліку та узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства. На ньому протягом звітного періоду на окремих субрахунках обліковуються результати основної



діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності. На кінець звітного періоду цей рахунок закривається (немає залишків).

**За кредитом** рахунка 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, **за дебетом** — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунка при його закритті списується на рахунок **44 «Нерозподілені доходи (непокриті збитки)»**.

Рахунок 79 «Фінансові результати» має три субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої діяльності».

На субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунка відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом — сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

За кредитом субрахунка 792 «Результат фінансових операцій» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходах, а за дебетом — суми списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» і 96 «Втрати від участі в капіталі».

На субрахунку 793 «Результат іншої діяльності» визначається дохід (прибуток) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом цього субрахунка відображаються суми закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, а за дебетом — суми списання витрат з рахунка 97 «Інші витрати».

Кореспонденцію рахунків з обліку фінансових результатів наведено в таблиці 15.1.

Таблиця 15.1 – Кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів

Господарські операції	Дебет	Кредит
Закрито субрахунок «Дохід від реалізації готової продукції»	701	791
Закрито субрахунок «Дохід від реалізації товарів»	702	791
Закрито субрахунок «Дохід від реалізації робіт і послуг»	703	791

Продовження таблиці 15.1

Господарські операції	Дебет	Кредит
Закрито субрахунки рахунка 71 «Інший операційний дохід»	711-719	791
Закрито субрахунки рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі»	721-723	793
Закрито субрахунки рахунка 73 «Інші фінансові доходи»	731-733	793
Закрито рахунок 74 «Інші доходи»	740-746	793
Закрито субрахунки рахунка 75 «Надзвичайні доходи»	751-752	794
Списано собівартість готової продукції	791	901
Списано собівартість товарів	791	902
Списано собівартість робіт і послуг	791	903
Списано адміністративні витрати	791	92
Списано витрати на збут	791	93
Списано на фінансовий результат інші операційні витрати	791	94
Списано фінансові витрати на фінансові результати	792	962
Списано за даними бухгалтерського обліку податок на прибуток на фінансові результати	79	981
Списано нерозподілений прибуток	79	44

## 15.2 Бухгалтерський облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)

На рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» ведуть облік нерозподіленого прибутку або непокритих збитків поточного і минулого років, а також використаного прибутку в поточному році. За кредитом рахунка відображають збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а за дебетом — збитки і використання прибутку.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» має такі субрахунки:

441 «Прибуток нерозподілений»;

442 «Непокриті збитки»;

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

На субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» відображають наявність і рух нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 442 «Непокриті збитки» відображають непокриті збитки. Їх списання здійснюється за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового або додаткового капіталу і т. д.

На субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» відображають розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання доходу в поточному періоді.

Різниця між доходами і витратами за рахунком 79 «Фінансові результати» становить нерозподілений прибуток і списується на кредит рахунка 441 «Нерозподілений прибуток». Якщо підприємство зазнало збитків, то їх сума списується в дебет рахунка 442 «Непокриті збитки».

Наприкінці звітної періоду використаний прибуток списують з дебету рахунка 441 «Прибуток нерозподілений» у кредит рахунка 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Кореспонденцію рахунків з обліку нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) наведено в таблиці 15.2.

Таблиця 15.2 — Кореспонденція рахунків з обліку нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)

Господарські операції	Дебет	Кредит
Списано нерозподілений прибуток	79	44
Збільшено статутний капітал за рахунок збільшення номінальної вартості акцій	443	40
Збільшено пайовий капітал за рахунок частини прибутку пайовика	443	41
Нараховано дивіденди за акціями	443	671
Відраховано кошти в резервний капітал	443	43
Списано прибуток, використаний у звітному періоді	441	443

### 15.3 Економічна суть, класифікація та принципи побудови звітності

Звітність – це система узагальнених показників, які характеризують діяльність підприємства за певний період.

Для складання фінансової звітності звітним періодом є календарний рік, тобто період з 1 січня до 31 грудня. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітної року. Баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня кварталу або року. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим за 15 місяців. Іншими словами, першим звітним роком є період до 31 грудня з дати набуття прав юридичної особи, а для тих, що набули цього права після 1 жовтня, – до 31 грудня наступного року.

Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітної року до моменту ліквідації підприємства.

З метою впорядкування складання звітності її класифікують за такими найбільш поширеними ознаками:

- змістом і джерелами формування;
- терміном подання;
- ступенем узагальнення;
- обсягом;
- періодичністю подання;
- охопленням видів діяльності;
- поширенням на галузі народного господарства;
- характером спрямування і використання;
- ступенем використання обчислювальної техніки.

У першу чергу розрізняють **звітність за будовою**:

- звітність, у якій інформація наводиться станом на певну дату (містить моментні показники);
- звітність, у якій інформація наводиться за певний (звітний) період (містить інтервальні показники).

**За змістом і джерелами формування** розрізняють статистичну, фінансову, податкову, спеціальну, внутрішньогосподарську (управлінську) звітність.

*Статистична* звітність містить інформацію, що є необхідною для статистичного вивчення господарської діяльності підприємств та побудови макроекономічних показників.

*Фінансова* звітність містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Її складають з дотриманням балансового узагальнення облікової інформації.

*Податкова* звітність містить інформацію про валові доходи та валові витрати, фінансові результати та розрахунок сум податків, що підлягають сплаті до бюджету, а також надмірно сплачених сум, що підлягають відшкодуванню.

*Спеціальна* звітність подається з питань розрахунків і використання коштів фонду соціального страхування, пенсійного фонду, фонду зайнятості тощо.

*Внутрішньогосподарська* (управлінська) звітність відображає необхідну інформацію для прийняття рішень на рівні структурних підрозділів і розробляється підприємством самостійно.

Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

**За термінами подання** розрізняють нормативну і строкову звітність. Нормативна подається на певну дату, строкова – у термін до 25 днів після закінчення звітного періоду.

**За ступенем узагальнення** звітність поділяють на первинну, що подається підприємствами, і зведену, що узагальнює дані первинної звітності у межах міністерств і відомств.

**За обсягами відображених результатів діяльності** розрізняють повну і скорочену звітність.

**За періодом часу, за який характеризується діяльність підприємства**, тобто за періодичністю подання, розрізняють річну і проміжну (щоквартальну, щомісячну) звітність.

Відповідно до законодавства України фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

– **автономності підприємства**, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників; тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;

– **безперервності діяльності**, що передбачає оцінювання активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

– **періодичності**, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності;

– **історичної (фактичної) собівартості**, що визначає пріоритет оцінювання активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

– **нарахування та відповідності доходів і витрат**, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;

– **повного висвітлення**, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

– **послідовності**, що передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством вибраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

– **обачності**, згідно з якою методи оцінювання, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

– **превалювання суті над формою**, за якою операції повинні обліковуватись відповідно до їх суті, а не лише виходячи з юридичної форми;

– **єдиного грошового вимірника**, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

#### **15.4 Склад, елементи, порядок складання та подання фінансової звітності**

Мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів визначаються **Національним**

**положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».**

Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Відповідно до П(С)БО 1 **фінансова звітність складається:**

- з балансу (звіту про фінансовий стан) (далі — баланс);
- звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) (далі — звіт про фінансові результати);
- звіту про рух грошових коштів;
- звіту про власний капітал;
- приміток до фінансової звітності.

Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

**Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності** національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма і порядок складання яких визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 року № 39, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 15 березня 2000 року за № 161/4382 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24 січня 2011 року № 25) (із змінами). Форма і склад статей фінансової звітності визначаються Національним положенням (стандартом) 1 і наводяться у додатках 1 і 2 до нього.

Підприємства можуть не наводити статті, за якими немає інформації до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до Національного положення (стандарту) 1, у разі, якщо стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Показники про податок на прибуток, витрати і збитки, вирахування з доходу, вибуття коштів, зменшення складових власного капіталу наводяться в дужках.

До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відособлених підрозділів підприємства.

У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. У випадках, передбачених нормативно-правовими актами, складається окремий баланс. Для складання окремого балансу дані первинних документів про господарські операції філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, виділених підприємством на окремий баланс, а також про господарські операції, які відповідно до законодавства підлягають відображенню в окремому балансі, заносяться до окремих (відкритих для цього відокремленого підрозділу або для відображення господарських операцій з певної діяльності підприємства) реєстрів бухгалтерського обліку. За даними окремих реєстрів бухгалтерського обліку складаються окремий баланс і відповідні форми фінансової звітності щодо зазначених господарських операцій. Показники окремого балансу і відповідних форм фінансової звітності включаються до балансу і відповідних форм фінансової звітності підприємства. Особливості складання окремого балансу спільної діяльності визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності. При складанні балансу та відповідних форм фінансової звітності підприємств з урахуванням показників окремого балансу та відповідних форм окремої фінансової звітності інформація про внутрішньогосподарські розрахунки (взаємні зобов'язання в однаковій сумі) не наводиться.

**Баланс** — це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал. Особливостями балансу є:

- наведення даних на початок і кінець звітного періоду;
- групування статей балансу за ознакою їх економічного змісту;
- відсутність взаємного погашення активів і зобов'язань;
- підтвердження даних балансу результатами інвентаризації;
- оцінювання статей балансу за ПСБО.

У міжнародній практиці стандартами обліку та звітності не передбачено конкретної форми балансу. МСБО містять лише мінімальний перелік показників, які необхідно відобразити в балансі, який може бути збільшений за рахунок додаткових статей, якщо керівництво підприємства вважає ці статті суттєвими для достовірного відображення фінансового стану.

**Звіт про фінансові результати** — це звіт про доходи, витрати прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період.

Структурно Звіт про фінансові результати складається з чотирьох розділів:

- 1) фінансові результати;
- 2) сукупний дохід;
- 3) елементи операційних витрат;

4) розрахунок показників прибутковості акцій (заповнюється відкритими акціонерними товариствами, акції яких перебувають в обігу на фондових біржах).

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) за формою № 2 наводять інформацію про доходи, витрати, прибутки та збитки, а також про сукупний дохід підприємства за звітний період. З порядком заповнення Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) і відповідністю реєстрів бухгалтерського обліку рядкам форми № 2 можна ознайомитися в Додатку А.

**Звіт про рух грошових коштів** — це фінансовий звіт про надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Звіт про рух грошових коштів тісно пов'язаний зі Звітом про фінансові результати, в якому наводиться інформація про доходи і витрати діяльності підприємства, але немає даних про джерела надходження і напрями вибуття грошових коштів унаслідок цієї діяльності. Причиною є те, що Звіт про фінансові результати складається за принципом нарахування і відповідності доходів і витрат, які відображаються в обліку та звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Для визначення руху грошових коштів підприємства необхідно трансформувати дані Звіту про фінансові результати згідно з касовим методом, за яким доходи і витрати визнаються, якщо мали місце надходження або сплата грошових коштів.

Існують два методи трансформації Звіту про фінансові результати для отримання інформації про рух грошових коштів, використання яких дає однакові результати:

– прямий, що потребує коригування кожної статті Звіту; грошові надходження від реалізації продукції зменшують на суми, витрачені у зв'язку з придбанням запасів, поточними витратами тощо;

– непрямий, за яким трансформується безпосередньо сума чистого прибутку.

При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть вибрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та видатків, що виникають унаслідок операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Якщо рух грошових коштів унаслідок однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми наводяться окремо у складі відповідних видів діяльності. Внутрішні зміни у складі грошових коштів до звіту про рух грошових коштів не включаються. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди, бартерні операції, придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до звіту про рух грошових коштів.



**Звіт про власний капітал** — це форма фінансової звітності, в якій узагальнено зміни в складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Інформаційною базою для складання Звіту про власний капітал є дані за рахунками класу 4 Плану рахунків «Власний капітал та забезпечення зобов'язань».

В основу складання цього звіту покладено фінансову концепцію капіталу, яка математично виражається похідним балансового рівняння:

$$\text{Капітал (чисті активи)} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання.}$$

Таким чином, підприємство має за результатами фінансово-господарської діяльності прибуток, якщо сума чистих активів на кінець періоду більша за суму чистих активів на початок періоду після будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом звітного періоду.

Підприємства, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності і відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» подають першу річну фінансову звітність за міжнародними стандартами, у балансі наводять інформацію на початок і кінець звітного періоду, а також на дату переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності.

**Примітки до фінансової звітності** — це сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено ПСБО. У примітках розкривають:

- 1) облікову політику підприємства;
- 2) інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за ПСБО;
- 3) інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

**Примітки до річної фінансової звітності** подаються в текстовій формі та у вигляді таблиць. Текстова частина приміток являє собою додаткові відомості, які подаються у довільній формі, та мають характер пояснювальної записки щодо облікової політики, подій, які існували на дату балансу та виникли після дати балансу. Таблична частина приміток є переліком додаткових статей фінансової звітності.

Фінансова звітність підприємства є відкритою, крім випадків, передбачених законодавством.

**Оприлюднення звітності** — це офіційне подання фінансової звітності до органів державної влади та її публікація у засобах масової інформації. Окремі категорії підприємств, до яких належать публічні акціонерні товариства, емітенти цінних паперів, банки та інші фінансові посередники, зобов'язані не пізніше 1 червня наступного за звітним року

оприлюднювати річну фінансову та консолідовану звітність шляхом публікації у ЗМІ або у вигляді окремих друкованих видань.

Відповідні органи при перевірці поданої на їхню адресу звітності встановлюють правильність оформлення звіту і звітних даних, наявність усіх звітних форм, взаємозв'язок і погодженість між окремими показниками та формами звітності. Затвердження звітності підприємства відповідним органом оформлюється актом (протоколом), у якому дається також оцінка діяльності підприємства та пропозиції щодо поліпшення його діяльності.

### **Контрольні запитання**

1. Як здійснюється бухгалтерський облік фінансових результатів?
2. Як проводиться бухгалтерський облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) підприємства?
3. Які вимоги ставляться до фінансової звітності?
4. Призначення та періодизація складання фінансової звітності.
5. За якими ознаками класифікують фінансову звітність? Охарактеризуйте їх.
6. За якими принципами формується фінансова звітність підприємства?
7. Яким Національним положенням (стандартом) визначаються мета, склад, принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів?
8. Дайте характеристику складовим фінансової звітності.

## **16 ОСНОВИ ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

### **16.1 Суть, значення та визначення міжнародних стандартів фінансової звітності**

**Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ; англ. IFRS – International Financial Reporting Standards)** – стандарти, що затверджуються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (англ. International Accounting Standard Board, скорочено IASB).

Стандартизація МСФЗ не ставить за мету деталізувати всі процедури та механізми фінансового обліку, в багатьох випадках віддаючи перевагу довірі до професійної самостійності бухгалтерів, які при вирішенні багатьох питань мають покладатися на службове сумління та особисті професійні судження. Процес глобалізації та розроблення міжнародних стандартів обліку розпочався кілька десятиліть тому як спроба промислово розвинених країн створити стандарти, які можуть бути використані країнами, що розвиваються як національні. Зацікавленість до міжнародних бухгалтерських стандартів як уніфікованої мови бізнесу почала зростати

наприкінці 1950-х рр. і на початку 1960-х рр. у зв'язку з економічною інтеграцією.

У 1962 р. під егідою Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів (AICPA) відбувався 8-й Міжнародний конгрес бухгалтерів. У центрі обговорення конгресу був вплив світової економіки на розвиток бухгалтерського обліку. Більшість учасників конгресу погодилася, що необхідно робити певні кроки для стимулювання розвитку бухгалтерського обліку та стандартів звітності на міжнародному рівні. МСФЗ (IFRS) є інструментом реалізації економічної політики, основна мета використання якого полягає у забезпеченні прозорості та зрозумілості інформації щодо діяльності суб'єктів господарювання. Метою розроблення та запровадження МСФЗ також є створення достовірної бази для визначення доходів і витрат, оцінювання активів та зобов'язань, розкриття існуючих фінансових ризиків, порівняння результатів діяльності. МСФЗ, на відміну від деяких національних правил складання звітності, оснований на принципах, а не на правилах, тобто головною є економічна суть процесу.

## 16.2 Порівняльна характеристика міжнародних стандартів та положень (стандартів) бухгалтерського обліку

В основу вітчизняних П(С)БО покладено правила обліку та звітності міжнародних стандартів з урахуванням певних особливостей, найбільше їх в частині обліку витрат. Тому майже кожний П(С)БО має аналог МСБО або МСФЗ, що дає змогу досить легко знайти потрібний стандарт.

У таблиці 16.1 наведено порівняльну характеристику міжнародних стандартів та положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Таблиця 16.1 – Міжнародні стандарти фінансової звітності та бухгалтерського обліку, які використовуються в Україні

Міжнародні стандарти фінансової звітності		Вітчизняний аналог	
Номер	Назва	Номер	Назва
МСФЗ 1	Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності		
МСФЗ 2	Платіж на основі акцій	П(С)БО 34	Платіж на основі акцій
МСФЗ 3	Об'єднання бізнесу	П(С)БО 19	Об'єднання підприємств
МСФЗ 4	Страхові контракти		
МСФЗ 5	Непоточні активи, що утримуються для продажу, та припинена діяльність	П(С)БО 27	Необоротні активи, що утримуються для продажу, та припинена діяльність
МСФЗ 6	Розвідка та оцінювання запасів корисних копалин	П(С)БО 33	Витрати на розвідку запасів корисних копалин

## Продовження таблиці 16.1

Номер	Назва	Номер	Назва
МСФЗ 7	Фінансові інструменти: розкриття інформації	П(С)БО 13	Фінансові інструменти
МСФЗ 8	Операційні сегменти	П(С)БО 29	Фінансова звітність за сегментами
МСФЗ 9	Фінансові інструменти	П(С)БО 13	Фінансові інструменти
МСФЗ 10	Консолідована фінансова звітність	П(С)БО 2	Консолідована фінансова звітність
МСФЗ 11	Спільна діяльність		
МСФЗ 12	Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання		
МСФЗ 13	Оцінювання справедливої вартості		
МСФЗ 14	Виручка за угодами з покупцями	П(С)БО 15	Дохід
<b>Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку</b>			
МСБО 1	Подання фінансової звітності	П(С)БО 1	Загальні вимоги до фінансової звітності
МСБО 2	Запаси	П(С)БО 9	Запаси
		П(С)БО 16	Витрати
МСБО 7	Звіт про рух грошових коштів	П(С)БО 1	Загальні вимоги до фінансової звітності
МСБО 8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки	П(С)БО 6	Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах
МСБО 10	Події після звітного періоду		
МСБО 11	Будівельні контракти	П(С)БО 18	Будівельні контракти
МСБО 12	Податки на прибуток	П(С)БО 17	Податок на прибуток
МСБО 16	Основні засоби	П(С)БО 7	Основні засоби
МСБО 17	Оренда	П(С)БО 14	Оренда
МСБО 18	Дохід	П(С)БО 15	Дохід
		П(С)БО 10	Дебіторська заборгованість
МСБО 19	Виплати працівникам	П(С)БО 26	Виплати працівникам
МСБО 21	Вплив змін валютних курсів	П(С)БО 21	Вплив змін валютних курсів
МСБО 23	Витрати на позики	П(С)БО 31	Фінансові витрати
МСБО 24	Розкриття інформації про зв'язані сторони	П(С)БО 23	Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін
МСБО 26	Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення	П(С)БО 26	Виплати працівникам
МСБО 27	Консолідована та окрема фінансова звітність		
МСБО 28	Інвестиції в асоційовані підприємства	П(С)БО 12	Фінансові інвестиції

### Продовження таблиці 16.1

Номер	Назва	Номер	Назва
МСБО 29	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	П(С)БО 22	Вплив інфляції
МСБО 32	Фінансові інструменти: подання	П(С)БО 13	Фінансові інструменти
МСБО 33	Прибуток на акцію	П(С)БО 24	Прибуток на акцію
МСБО 34	Проміжна фінансова звітність		
МСБО 36	Зменшення корисності активів	П(С)БО 28	Зменшення корисності активів
МСБО 37	Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи	П(С)БО 11	Зобов'язання
МСБО 20	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу		
МСБО 38	Нематеріальні активи	П(С)БО 8	Нематеріальні активи
МСБО 39	Фінансові інструменти: визнання та оцінювання	П(С)БО 13	Фінансові інструменти
МСБО 40	Інвестиційна нерухомість	П(С)БО 32	Інвестиційна нерухомість
МСБО 41	Сільське господарство	П(С)БО 30	Біологічні активи
	International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities	П(С)БО 25	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва

**Міжнародні стандарти фінансової звітності** – це стандарти та інтерпретації (тлумачення), прийняті МСБО. Вони включають:

- Міжнародні стандарти фінансової звітності – МСФЗ (International Financial Reporting Standards – IFRS);
- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку – МСБО (International Accounting Standards – IAS);
- Інтерпретації (тлумачення), розроблені Радою з МСФЗ (International Financial Reporting Interpretations Committee of the IASB). Ці документи є обов'язковими до застосування. Вони регулюють окремі питання обліку та фінансової звітності, що, на думку Ради з МСФЗ, не заслуговують окремого стандарту, тобто, по суті, розкривають специфічні питання застосування певних стандартів. Сьогодні діє 25 Інтерпретацій (тлумачень).

### Переваги застосування МСФЗ

За оцінками фахівців, частка МСФЗ (IAS/IFRS) у бухгалтерському забезпеченні глобальних ринків капіталу становить 25 % та поступається лише системі стандартів фінансового обліку в США (GAAP US), частка якої – 52 %. Вибір саме континентальних (європейських) стандартів як основи для реформування обліку зумовлюються прагненням України до членства в Європейському Союзі.

У межах реалізації цієї мети було прийнято Закон України **"Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу"** від 18.03.2004 № 1629–IV, в якому серед іншого йдеться про запровадження в Україні системи бухгалтерського обліку, яка відповідає міжнародним стандартам. Це є метою реформи бухгалтерського обліку. Міжнародні стандарти містять стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які застосовуються у державах-членах Європейського Союзу відповідно до Регламенту Європейського парламенту і Ради ЄС від 19.07.2002 № 1606/2002.

Реформування бухгалтерського обліку в Україні розпочалося із затвердження постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 № 1706 Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, до основних завдань якої належать:

- створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить потрібною інформацією користувачів, передусім інвесторів;

- забезпечення зв'язку реформування бухгалтерського обліку з основними тенденціями гармонізації стандартів на міжнародному рівні та станом економічно-правового середовища і ринкових відносин в Україні;

- надання методичної допомоги у впровадженні та використанні реформованої моделі бухгалтерського обліку.

Наступним кроком стало ухвалення розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Відповідно до Стратегії удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання з урахуванням вимог міжнародних стандартів сприятиме:

- гармонізації фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання із звітністю підприємств держав-членів Європейського Союзу, а також інших країн, які застосовують міжнародні стандарти;

- підвищенню прозорості та забезпеченню достовірності фінансової звітності суб'єктів господарювання і належного рівня довіри до неї вітчизняних та іноземних інвесторів;

- посиленню захисту прав та інтересів акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших користувачів фінансової звітності суб'єктів господарювання;

- спрощенню порядку складення фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва;

- удосконаленню інформаційного забезпечення корпоративного та державного управління.

Дослідження провідними науковцями та практиками особливостей застосування МСФЗ у зарубіжних країнах і вітчизняної практики обліку дає змогу виділити такі основні переваги застосування міжнародних стандартів:

1) формування якісної звітності за єдиними правилами, що узагальнюють світову практику та є зрозумілими для користувачів різних країн;

2) можливість прийняття ефективних управлінських рішень, у тому числі з використанням прогнозної інформації, інформації про наявні фінансові ризики, наведеної у звітах;

3) висока надійність і прозорість показників звітності та можливість перевірки їх достовірності світовими аудиторськими компаніями;

4) створення умов для залучення іноземних інвестицій та позикового капіталу, вихід на зарубіжні ринки, у тому числі фондів.

Основними перевагами застосування МСФЗ є:

- чітке визначення майнового стану власників підприємства;
- здійснення обліку не тільки заради забезпечення фіксації господарських операцій, майна підприємства, а й для контролю виконання підприємством зобов'язань, ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів;

- забезпечення здійснення ефективного фінансового аналізу підприємства щодо його ліквідності та платоспроможності;

- можливість реального прогнозу щодо майбутньої діяльності підприємства;

- фінансова звітність, що підготовлена за МСФЗ, стає доступною не тільки для фахівців, а й для широкого кола користувачів.

Серед основних переваг на макроекономічному рівні економіки можна виділити такі:

- надходження іноземних інвестицій в економіку України;
- більша прозорість звітності вітчизняних компаній і, як наслідок, покращення іміджу бізнесу за рубежом;
- глибша інтеграція економіки країни у світову економічну систему;
- підвищення якості статистичної інформації і можливість її порівняння.

### **16.3 МСФЗ і концептуальна основа**

Концептуальна основа є корисною для різних зацікавлених сторін:

а) для тих, хто складає фінансову звітність, – як у застосуванні МСБО, так і при вирішенні питань, які ще недостатньо розкриті у МСФЗ;

б) для аудиторів – при формуванні думки щодо того, чи відповідають фінансові звіти вимогам МСФЗ;

в) для користувачів фінансових звітів – при тлумаченні інформації, яка міститься у фінансових звітах, складених за МСФЗ. Концептуальна основа не є МСФЗ і не визначає стандарти для певних випадків оцінювання або розкриття інформації. В окремих випадках можливі суперечності між Концептуальною основою і вимогами МСФЗ.

Концептуальні відмінності між П(С)БО та МСФЗ:

1. П(С)БО суттєво коротші і ґрунтуються на правилах, на відміну від МСФЗ, що базуються на принципах. У разі відсутності чітких інструкцій з будь-якого питання немає посилань на «найкращу практику», що має застосовуватися підприємством.

2. МСФЗ дають можливість керівництву підприємства відступати від вимог МСФЗ, якщо застосування окремих позицій МСФЗ є недоцільним. П(С)БО не дають підприємствам такої можливості.

3. Вимога суворого дотримання форми фінансових звітів у П(С)БО. У разі наявності такої суперечності вимоги МСФЗ є домінуючими над вимогами Концептуальної основи.

Концептуальна основа охоплює кілька важливих питань, зокрема:

- а) мету фінансових звітів, складених згідно з вимогами МСБО;
- б) основні припущення;
- в) якісні характеристики, що визначають корисність інформації, яка міститься у фінансових звітах;
- г) визначення елементів, з яких складаються фінансові звіти, а також способи їх визнання й оцінювання;
- д) концепції капіталу й збереження капіталу. МСФЗ розглядає принципи обліку в документі під назвою «Концептуальна основа підготовки та подання фінансової звітності».

Цей документ не є стандартом, однак він відіграє значну роль у процесі розроблення міжнародних стандартів та формування фінансової звітності. У нормативних документах з національного бухгалтерського обліку відсутній окремий документ – Концептуальна основа П(С)БО. Фактично, принципи та теоретичні засади обліку містяться в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (від 7 лютого 2013 р.).

Головною причиною розроблення і прийняття Концептуальної основи фінансової звітності (далі – Концептуальна основа) була наявність відмінностей у звітності різних країн: використання різних визначень елементів фінансових звітів, критеріїв визнання статей фінансових звітів та вибір різних баз оцінювання.



У 1989 році була опублікована Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів, яка замінена Радою з Міжнародних стандартів у 2010 році на Концептуальну основу фінансової звітності.

Концептуальна основа фінансової звітності – це виклад концепцій, на яких ґрунтуються складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам.

Метою Концептуальної основи є:

а) допомагати Раді з Міжнародних стандартів у розробленні майбутніх МСФЗ та перегляді наявних МСФЗ;

б) допомагати Раді в подальшій гармонізації регулювальних положень, стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних з поданням фінансових звітів шляхом надання основи для зменшення кількості альтернативних облікових підходів, дозволених МСФЗ;

в) допомагати національним органам з розроблення стандартів у розробленні національних стандартів;

г) допомагати особам, які складають фінансові звіти, застосовувати МСФЗ і розглядати питання, які ще мають стати предметом МСФЗ;

д) допомагати аудиторам при підготовці висновку щодо відповідності фінансових звітів МСФЗ;

е) допомагати користувачам фінансових звітів у питаннях тлумачення інформації, яка міститься у фінансових звітах, складених згідно з МСФЗ;

ж) надавати інформацію тим, хто виявляє зацікавленість у діяльності РМСБО, про його підходи у формулюванні МСФЗ.

Складовими Концептуальної основи фінансової звітності є мета складання фінансової звітності та якісні характеристики корисної фінансової інформації.

Слід мати на увазі, що Концептуальна основа фінансової звітності не входить до складу МСФЗ. Ніщо в Концептуальній основі не спростовує МСБО. У разі виникнення суперечності між Концептуальною основою та окремим стандартом пріоритетними є вимоги МСБО. Однак при розробленні майбутніх МСФЗ або перегляді існуючих стандартів Рада з МСФЗ керується Концептуальною основою, тому спірні питання виникають дедалі рідше.

Концептуальна основа, яка є основою розроблених міжнародних стандартів, встановлює концепції, покладені в основу складання і подання фінансових звітів для зовнішніх користувачів.

### **Контрольні запитання**

1. Дайте визначення міжнародних стандартів фінансової звітності.
2. Назвіть етапи становлення міжнародних стандартів фінансової звітності.

3. Як здійснюється впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні?

4. Дайте визначення поняття «концептуальна основа фінансової звітності».

5. Якою є мета фінансових звітів?

6. Охарактеризуйте якісні характеристики фінансових звітів.

7. Які є елементи фінансових звітів?

8. Як здійснюється визнання елементів фінансових звітів?

9. Як здійснюється оцінювання елементів фінансових звітів?

10. Охарактеризуйте концепції збереження капіталу.

11. Які концептуальні відмінності між МСФЗ і П(С)БО України?

## ТЕСТИ ДЛЯ ПЕРЕВІРКИ ЗНАНЬ

### 1. Передумовами реформування системи бухгалтерського обліку в Україні є:

- а) об'єктивні фактори реформування всього економічного сектора держави;
- б) формування нових економічних відносин між суб'єктами господарювання;
- в) підтримка курсу України як європейської держави на всебічну інтеграцію у світове товариство;
- г) усі відповіді є правильними.

### 2. Основним законом, що регулює організацію та ведення бухгалтерського обліку в Україні, є:

- а) Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- б) Закон «Про бухгалтерський та податковий облік в Україні»;
- в) Закон «Про фінансовий облік та бухгалтерську звітність в Україні»;
- г) Закон «Про бухгалтерський облік та податкову звітність в Україні».

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

- а) створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів, та удосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- б) створення єдиних правил організації внутрішньогосподарського обліку та складання звітності, які не є обов'язковими для всіх підприємств та забезпечують інтереси внутрішніх користувачів;
- в) удосконалення бухгалтерського і податкового обліку та фінансової звітності;
- г) створення єдиних правил ведення податкового обліку та складання податкової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів.

### 4. Господарський облік – це:

- а) комплексний синтетичний облік господарсько-фінансової діяльності підприємства, який у цілому характеризує фінансовий стан і прибутковість підприємства відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку;
- б) кількісне відображення та якісна характеристика господарської діяльності суб'єктів господарювання для контролю і управління ними;
- в) сукупність правил і процедур, що забезпечують підготовку та надання інформації для планування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством;
- г) спосіб спостереження та контролю за масовими соціально-економічними і суспільними явищами.

## **5. Фінансовий облік – це:**

а) комплексний системний облік господарсько-фінансової діяльності підприємства, який у цілому характеризує фінансовий стан і прибутковість підприємства відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку;

б) кількісне відображення та якісна характеристика господарської діяльності суб'єктів господарювання для контролю і управління ними;

в) сукупність правил і процедур, що забезпечують підготовку та надання інформації для планування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством;

г) спосіб спостереження та контролю за масовими соціально-економічними і суспільними явищами.

## **6. Управлінський облік – це:**

а) спосіб спостереження та контролю за окремими господарськими операціями та процесами з метою управління ними безпосередньо при їх здійсненні;

б) кількісне відображення та якісна характеристика господарської діяльності суб'єктів господарювання для контролю і управління ними;

в) система оброблення та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством;

г) відображення господарської і фінансової діяльності підприємств для отримання показників, що використовуються в податковій системі.

## **7. Принципом обачності є:**

а) застосування в бухгалтерському обліку методів оцінювання, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

б) постійне (із року в рік) застосування підприємством вибраної облікової політики;

в) розгляд кожного підприємства як юридичної особи, відокремленої від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

г) повне відображення у фінансовій звітності всієї інформації про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та події, здатні вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

## **8. Принципом безперервності є:**

а) порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, для визначення фінансового результату звітного періоду;

б) облік операцій відповідно до їх суті, а не лише виходячи з юридичної форми;

в) постійне (із року в рік) застосування підприємством вибраної облікової політики;

г) оцінювання активів і зобов'язань підприємства, виходячи з

припущення, що його діяльність буде тривати далі.

**9. Предметом бухгалтерського обліку є:**

- а) засоби виробництва та економічна діяльність;
- б) засоби господарства і господарські процеси;
- в) засоби виробництва і фінансова діяльність;
- г) засоби господарства і виробничі процеси.

**10. Бухгалтерський облік є складовою більш широкого поняття:**

- а) податковий облік;
- б) фінансовий облік;
- в) господарський облік;
- г) немає правильної відповіді.

**11. У бухгалтерському обліку використовують такі вимірники:**

- а) грошові;
- б) натуральні;
- в) трудові;
- г) всі зазначені вище.

**12. Натуральні вимірники використовуються:**

- а) для аналітичного (кількісного) обліку матеріальних цінностей;
- б) для розрахунку погодинної заробітної плати;
- в) для складання фінансової звітності;
- г) немає правильної відповіді.

**13. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку затверджуються:**

- а) урядом України;
- б) спеціальною комісією ООН;
- в) Міністерством фінансів України;
- г) Президентом України.

**14. Постачальники та клієнти зацікавлені:**

- а) у виконанні підприємством договірних зобов'язань;
- б) у своєчасності сплати податків підприємством;
- в) у дивідендній політиці підприємства;
- г) у своєчасності виплати заробітної плати.

**15. Зменшення вартості майна записується:**

- а) у кредит активного рахунка;
- б) у дебет активного рахунка;
- в) у дебет пасивного рахунка;
- г) у кредит пасивного рахунка.

**16. За допомогою якого елемента методу бухгалтерського обліку виявляються неоприбутковані цінності, розкрадання, нестачі тощо:**

- а) документування;
- б) оцінювання;
- в) інвентаризації;
- г) подвійного запису?

**17. Який елемент методу бухгалтерського обліку використовується для реєстрації господарських операцій:**

- а) калькуляція;
- б) оцінювання;
- в) баланс;
- г) документування.

**18. Бухгалтерський баланс складається:**

- а) з двох частин;
- б) з трьох частин;
- в) з чотирьох частин;
- г) з п'ятьох частин.

**19. Актив балансу складається:**

- а) з двох розділів;
- б) з трьох розділів;
- в) з чотирьох розділів;
- г) з п'ятьох розділів.

**20. Пасив балансу складається:**

- а) з двох розділів;
- б) з трьох розділів;
- в) з чотирьох розділів;
- г) з п'ятьох розділів.

**21. Скільки існує типів господарських операцій за впливом на баланс:**

- а) 2;
- б) 3;
- в) 4;
- г) 5?

**22. Де відбудуться зміни у балансі підприємства, якщо підприємство одержало гроші в касу з поточного рахунка в банку:**

- а) у статтях активу балансу;
- б) у статтях пасиву балансу;
- в) одночасно в статтях активу і пасиву балансу в контексті їх збільшення;
- г) одночасно в статтях активу і пасиву балансу в контексті їх зменшення?

**23. Де відбудуться зміни у балансі підприємства, якщо підприємство за рахунок частини нерозподіленого прибутку сформуvalo резервний капітал:**

- а) у статтях активу балансу;
- б) у статтях пасиву балансу;
- в) одночасно в статтях активу і пасиву балансу в контексті їх збільшення;
- г) одночасно в статтях активу і пасиву балансу в контексті їх зменшення?

**24. Де відбудуться зміни у балансі підприємства, якщо підприємство отримало товари від постачальника:**

- а) у статтях активу балансу;
- б) у статтях пасиву балансу;
- в) одночасно в статтях активу і пасиву балансу в контексті їх збільшення;
- г) одночасно в статтях активу і пасиву балансу в контексті їх зменшення?

**25. Де відбудуться зміни у балансі підприємства, якщо підприємство з поточного рахунка в банку перерахувало кошти постачальникам за товари:**

- а) у статтях активу балансу;
- б) у статтях пасиву балансу;
- в) одночасно в статтях активу і пасиву балансу в контексті їх збільшення;
- г) одночасно в статтях активу і пасиву балансу в контексті їх зменшення?

**26. Рахунок – це:**

- а) модель предмета обліку;
- б) однорідна група активів;
- в) однорідна група пасивів;
- г) інформаційна модель об'єкта обліку.

**27. Синтетичні рахунки містять:**

- а) узагальнену характеристику предмета обліку;
- б) детальну характеристику об'єктів обліку;
- в) узагальнені відомості про господарські ресурси, капітал і зобов'язання;
- г) узагальнені відомості про фінансові ресурси та поточні зобов'язання підприємства.

**28. Аналітичні рахунки містять:**

- а) узагальнену характеристику предмета обліку;
- б) детальну характеристику об'єктів обліку;
- в) узагальнені відомості про господарські ресурси, капітал і зобов'язання;
- г) узагальнені відомості про фінансові ресурси та поточні зобов'язання підприємства.

**29. Активні рахунки призначені:**

- а) для обліку ресурсів;
- б) для обліку капіталу;
- в) для обліку розрахунків;
- г) для обліку доходів і витрат.

**30. Пасивні рахунки призначені:**

- а) для обліку ресурсів;
- б) для обліку джерел утворення ресурсів;

- в) для обліку розрахунків;
- г) для обліку доходів і витрат.

**31. Простою бухгалтерською проводкою називається:**

а) така бухгалтерська проводка, при якій декілька рахунків дебетують і на загальну суму записів за дебетом кредитують один рахунок, або, навпаки, коли декілька рахунків кредитують і на загальну суму записів за кредитом дебетують один рахунок;

б) така бухгалтерська проводка, при якій декілька рахунків дебетують і на певну суму записів за дебетом кредитують один рахунок;

в) така бухгалтерська проводка, при якій один рахунок дебетують, а інший кредитують на одну й ту ж суму, тобто коли кореспондують між собою лише два взаємозв'язаних рахунки;

г) така бухгалтерська проводка, коли декілька рахунків кредитують і на загальну суму записів за кредитом дебетують один рахунок.

**32. Кореспонденцією рахунків називають:**

а) вказівку, на яких рахунках відобразити господарську операцію;

б) форму відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку;

в) взаємозв'язок між рахунками, що виникає під час подвійного запису господарських операцій;

г) бухгалтерську проводку.

**33. Планом рахунків бухгалтерського обліку називають:**

а) перелік рахунків, що відображає всебічне систематизоване групування необхідної інформації про господарську діяльність підприємства і визначає таку організацію бухгалтерського обліку, яка дає змогу отримати інформацію для управління, щоденного контролю в інтересах власників, органів державного управління та інших зацікавлених осіб;

б) рахунки, що відображають всебічне систематизоване групування необхідної інформації про фінансову діяльність підприємства;

в) перелік рахунків, що відображає всебічне систематизоване групування необхідної інформації про господарську діяльність підприємства і визначає таку організацію податкового обліку, яка дає змогу отримати інформацію для управління, щоденного контролю в інтересах власників, органів державного управління та інших зацікавлених осіб;

г) перелік номерів, що відображає всебічне систематизоване групування необхідної інформації про діяльність підприємства і визначає таку організацію аналізу, яка дає змогу отримати інформацію для управління, щоденного контролю в інтересах власників, органів державного управління та інших зацікавлених осіб.

**34. Діючий План рахунків складається:**

а) з 10 класів;

б) з 9 класів;

в) з 11 класів;



г) з 8 класів.

**35. В основу Плану рахунків бухгалтерського обліку покладено:**

- а) кругообіг доходів і витрат на підприємстві;
- б) кругообіг зобов'язань на підприємстві;
- в) кругообіг майна на підприємстві;
- г) кругообіг засобів на підприємстві.

**36. Зі структурою Балансу пов'язані рахунки:**

- а) класів 1-9 Плану рахунків;
- б) класів 7-9 Плану рахунків;
- в) класів 1-6 Плану рахунків;
- г) класів 1-3 Плану рахунків.

**37. Зі структурою Звіту про фінансові результати пов'язані рахунки:**

- а) класів 1-9 Плану рахунків;
- б) класів 7-9 Плану рахунків;
- в) класів 1-6 Плану рахунків;
- г) класів 1-3 Плану рахунків.

**38. Реальним рахунками називають:**

- а) рахунки першої групи класів, які пов'язані з активом балансу;
- б) рахунки першої групи класів, які пов'язані з пасивом балансу;
- в) рахунки першої групи класів, які пов'язані з активом і пасивом балансу;
- г) рахунки другої групи класів.

**39. Номінальними рахунками називають:**

- а) рахунки першої групи класів, які пов'язані з активом балансу;
- б) рахунки першої групи класів, які пов'язані з пасивом балансу;
- в) рахунки першої групи класів, які пов'язані з активом і пасивом балансу;
- г) рахунки другої групи класів.

**40. Кількість та найменування аналітичних рахунків підприємство встановлює:**

- а) згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку;
- б) згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;
- в) самостійно;
- г) згідно з обліковою політикою.

**41. Метод бухгалтерського обліку – це:**

- а) способи підходу до вивчення та пізнання предмета цієї науки;
- б) окремі способи та прийоми;
- в) способи спостереження за об'єктами обліку;
- г) сукупність способів і прийомів, за допомогою яких відображається предмет бухгалтерського обліку.

**42. Оборот за дебетом дорівнює:**

- а) обороту за кредитом цього рахунка;

- б) обороту за кредитом кореспондуючого рахунка;
- в) сумі всіх операцій за дебетом цього рахунка;
- г) сумі збільшення активів підприємства.

**43. З наведеного нижче виділіть джерела власного капіталу:**

- а) нерозподілений прибуток;
- б) кредити банку;
- в) кредиторська заборгованість постачальникам;
- г) грошові кошти та їх еквіваленти.

**44. Власний капітал – це:**

- а) основні засоби;
- б) статутний капітал;
- в) грошові кошти;
- г) необоротні активи.

**45. Які рахунки призначені для руху коштів:**

- а) пасивні;
- б) активні;
- в) позабалансові;
- г) активно-пасивні?

**46. В який момент мають бути оформлені первинні документи:**

- а) після проведення господарської операції;
- б) у момент проведення господарської операції або, якщо це є неможливим, одразу після її завершення;
- в) до проведення господарської операції;
- г) тільки за розпорядженням керівника;
- д) у будь-який час?

**47. Групуванням первинних документів є:**

- а) підбирання у пачки документів, однорідних за економічним змістом;
- б) указання на первинному документі бухгалтерського запису, тобто кореспонденція рахунків за господарськими операціями;
- в) переведення натуральних і трудових вимірників у грошовий;
- г) така бухгалтерська проводка, коли декілька рахунків кредитують і на загальні суму записів за кредитом дебетують один рахунок.

**48. Котируванням є:**

- а) підбирання у пачки документів, однорідних за економічним змістом;
- б) указання на первинному документі бухгалтерського запису, тобто кореспонденція рахунків за господарськими операціями;
- в) переведення натуральних і трудових вимірників у грошовий;
- г) така бухгалтерська проводка, коли декілька рахунків кредитують і на загальні суму записів за кредитом дебетують один рахунок.

**49. Перевірка первинних документів за суттю – це:**

- а) перевірка відповідності операції чинному законодавству;
- б) перевірка правильності підрахунків;

- в) перевірка заповнення реквізитів;
- г) розроблення правил і процедур документообігу.

**50. Перевірка первинних документів за формою – це:**

- а) перевірка відповідності операції чинному законодавству;
- б) перевірка правильності підрахунків;
- в) перевірка заповнення реквізитів;
- г) розроблення правил і процедур документообігу.

**51. За порядком формування документи поділяють:**

- а) на первинні та зведені;
- б) на внутрішні й зовнішні;
- в) на складені ручним або машинним способом;
- г) на разові та нагромаджувальні.

**52. За порядком призначенням документи поділяють:**

- а) на первинні та зведені;
- б) на внутрішні й зовнішні;
- в) на розпорядчі, виправні, документи бухгалтерського й комбінованого оформлення;
- г) разові та нагромаджувальні.

**53. За місцем складання розрізняють такі документи:**

- а) первинні та зведені;
- б) внутрішні та зовнішні;
- в) складені ручним або машинним способом;
- г) разові та нагромаджувальні.

**54. За способом заповнення розрізняють такі документи:**

- а) первинні та зведені;
- б) внутрішні та зовнішні;
- в) складені ручним або машинним способом;
- г) разові та нагромаджувальні.

**55. Процес спостереження включає:**

- а) виявлення об'єкта спостереження та фіксацію даних про них на матеріальних носіях;
- б) встановлення облікових вимірників, що відповідають об'єкту спостереження;
- в) опис господарських операцій – дій або подій, які спричиняють зміни в об'єкті спостереження (структурі активів або зобов'язань, власному капіталі підприємства тощо);
- г) всі відповіді є правильними.

**56. Спостереження класифікують:**

- а) за обсягом охоплення;
- б) за способом здійснення;
- в) за видами вимірників;
- г) всі відповіді є правильними.

**57. Обов'язкове проведення інвентаризації передбачається в таких випадках:**

а) при передачі майна державного підприємства в оренду та приватизації цього майна; перед складанням фінансової річної звітності; при зміні матеріально відповідальної особи; при встановленні фактів крадіжок, пожежі, стихійного лиха; ліквідації підприємства;

б) при передачі майна приватного підприємства в оренду та приватизації цього майна; перед складанням фінансової звітності; при звільненні матеріально відповідальної особи; при встановленні фактів крадіжок, пожежі, стихійного лиха; ліквідації підприємства;

в) правильними є відповіді а) і б);

г) правильної відповіді немає.

**58. Відповідальним за проведення інвентаризації є:**

а) інвентаризаційна комісія;

б) матеріально відповідальна особа;

в) головний бухгалтер;

г) керівник, який створює умови для проведення інвентаризації, визначає об'єкти, строки її проведення.

**59. Власний капітал підприємства – це:**

а) частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань;

б) частина в зобов'язань підприємства;

в) частина в активах підприємства, що залишається після виплати податків;

г) фінансові ресурси підприємства, що залишаються після вирахування його зобов'язань.

**60. Звіт про власний капітал – це:**

а) звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду;

б) звіт, який відображає зміни у складі майна підприємства протягом звітного періоду;

в) звіт, який відображає зміни у складі зобов'язань підприємства протягом звітного періоду;

г) звіт, який відображає зміни у складі грошових потоків підприємства протягом звітного періоду.

**61. Статутний капітал – це:**

а) зафіксована в установчих документах загальна вартість зобов'язань підприємства;

б) зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, яка є внеском учасників до капіталу підприємства;

в) сума пайових внесків учасників підприємства;

г) заборгованість власників за внесками до капіталу підприємства.

**62. Резервний капітал – це:**

а) сума резервів, створена за рахунок власного капіталу підприємства;

б) сума резервів, створена за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства відповідно до чинного законодавства або установчих документів;

в) сума резервів, створена за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»;

г) заборгованість власників за внесками до капіталу підприємства.

**63. Зобов'язанням підприємства є:**

а) заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;

б) сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів;

в) частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства;

г) короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

**64. Поточні зобов'язання підприємства – це:**

а) зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу;

б) зобов'язання, які не будуть погашені протягом операційного циклу підприємства;

в) зобов'язання, які повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу;

г) зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом п'ятнадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

**65. Відстрочене податкове зобов'язання підприємства – це:**

а) заборгованість підприємства за податками, яка виникла внаслідок минулих подій;

б) сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню;

в) сума податку на додану вартість, який сплачуватиметься в наступних періодах;

г) сума податку на прибуток, який не буде сплачуватись у поточному періоді.

**66. Який документ оформляють для отримання готівки з рахунка в банку:**

- а) супровідну відомість;
- б) товарно-транспортну накладну;
- в) податкову накладну;
- г) грошовий чек чекової книжки;
- д) платіжне доручення?

**67. Що відображає бухгалтерський запис Дт 601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті» – Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»:**

- а) надходження суми короткострокового кредиту банку на поточний рахунок;
- б) погашення короткострокового кредиту банку;
- в) надходження товарів від інших підприємств;
- г) оплату закуплених акцій;
- д) нарахування відсотків за отриманий кредит?

**68. На підставі якого документа провадяться бухгалтерські записи на рахунку 31 «Рахунки в банках»:**

- а) супровідної відомості;
- б) товарно-транспортної накладної;
- в) виписки банку з рахунка;
- г) грошового чека чекової книжки;
- д) платіжного доручення?

**69. Касові операції здійснюються на підставі:**

- а) прибуткових і розрахункових ордерів;
- б) журналу-ордера № 1;
- в) касової книги;
- г) чекової книжки.

**70. Бухгалтерське відображення касових операцій здійснюється:**

- а) у прибуткових і розрахункових ордерах;
- б) у журналі-ордері № 1;
- в) у книзі обліку прибуткових і видаткових касових ордерів;
- г) у касовій книзі.

**71. На підприємстві проведення касових операцій здійснюється:**

- а) бухгалтером;
- б) обліковцем;
- в) касиром;
- г) директором.

**72. Підприємство має можливість користуватися:**

- а) одним поточним рахунком у банку;
- б) двома поточними рахунками в банках;
- в) декількома поточними рахунками в різних банках;
- г) по одному рахунку в різних банках.

**73. Виписка з поточного рахунка складається:**

- а) касиром;
- б) банком;
- в) бухгалтером;
- г) директором.

**74. Перерахування з поточного рахунка податку на прибуток відображається проведенням:**

- а) Дт 98, Кт 31;
- б) Дт 441, Кт 31;
- в) Дт 641, Кт 31;
- г) Дт 641, Кт 98.

**75. Бухгалтерські записи на рахунку 30 «Готівка» здійснюються на підставі:**

- а) відривних аркушів касової книги і доданих до них первинних документів касової книги;
- б) прибуткових і видаткових касових ордерів;
- в) первинних документів з надходження та витрати грошей;
- г) авансових звітів.

**76. До первісної вартості запасів входять:**

- а) транспортно-заготівельні витрати;
- б) відсотки за кредит на придбання запасів;
- в) податок на додану вартість;
- г) проценти за кредит.

**77. Суть методу ідентифікованої вартості:**

- а) першими вибувають ті запаси, що першими надійшли на підприємство;
- б) першими вибувають ті запаси, що останніми надійшли на підприємство;
- в) облік окремого запасу і його вибуття ведеться згідно з індивідуальною вартістю придбання;
- г) облік окремого запасу і його вибуття ведеться згідно з середньозваженою вартістю придбання.

**78. Основні засоби зараховуються на баланс підприємства:**

- а) при придбанні;
- б) при оплаті постачальникам;
- в) при введенні в експлуатацію;
- г) при виведенні з експлуатації.

**79. Нарахування бухгалтерської амортизації починається:**

- а) з дня введення в експлуатацію;
- б) з місяця введення в експлуатацію;
- в) з місяця, що настає за місяцем введення в експлуатацію;
- г) з місяця, що настає за місяцем виведення з експлуатації.

**80. У разі вибуття основних засобів обов'язково складається проводка:**

- а) Дт 13, Кт 10;
- б) Дт 94, Кт 13;
- в) Дт 37, Кт 70;
- г) Дт 15, Кт 63.

**81. Не є методом нарахування амортизації основних засобів:**

- а) кумулятивний метод;
- б) прискорений метод;
- в) прямолінійний метод;
- г) метод середньозваженої вартості.

**82. Нарухування відпускних за рахунок створеного резерву відображається проводкою:**

- а) Дт 92, Кт 661;
- б) Дт 92, Кт 471;
- в) Дт 471, Кт 661;
- г) Дт 421, Кт 661.

**83. Сьогодні мінімальна заробітна плата становить:**

- а) 4 470 грн;
- б) 6000 грн;
- в) 6500 грн;
- г) немає правильної відповіді

**84. Утримання із заробітної плати відображається проводкою:**

- а) Дт 661, Кт 65, 641;
- б) Дт 661, Кт 23, 91, 92, 93;
- в) Дт 23, 91, 92, 93, Кт 661;
- г) Дт 23, 91, 92, 93 Кт 65.

**85. Нарухування на заробітну плату відображається проводкою:**

- а) Дт 661, Кт 65, 641;
- б) Дт 661, Кт 23, 91, 92, 93;
- в) Дт 23, 91, 92, 93, Кт 661;
- г) Дт 23, 91, 92, 93, Кт 65.

**86. Оплата днів відпустки проводиться з розрахунку:**

- а) робочих днів відпустки;
- б) календарних днів відпустки;
- в) робочих днів відпустки, за винятком загальнообов'язкових святкових днів, що припадають на них;
- г) календарних днів відпустки, за винятком загальнообов'язкових святкових днів, що припадають на них.

**87. Оплата днів хвороби проводиться з розрахунку:**

- а) робочих днів хвороби;
- б) календарних днів хвороби;
- в) робочих днів хвороби, за винятком днів, що сплачує підприємство;



г) календарних днів хвороби, за винятком загальнообов'язкових святкових днів, що припадають на них.

**88. Для розрахунку допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю розраховується середньоденна заробітна плата:**

- а) за дванадцять місяців, що передували місяцю хвороби;
- б) за шість місяців, що передували місяцю хвороби;
- в) за дванадцять місяців, що передували місяцю хвороби, з урахуванням стажу;
- г) за шість місяців, що передували місяцю хвороби, з урахуванням стажу.

**89. Податкова соціальна пільга – це:**

- а) сума, на яку зменшують базу оподаткування всім робітникам під час нарахування податку з доходів фізичних осіб;
- б) сума, на яку зменшують податок під час нарахування податку з доходів фізичних осіб;
- в) сума, яку доплачують робітнику, що має на неї право, під час нарахування податку з доходів фізичних осіб;
- г) сума, на яку зменшують базу оподаткування під час нарахування податку з доходів фізичних осіб, якщо сукупний дохід особи за місяць менше за встановлений ліміт.

**90. Податок з доходів фізичних осіб розраховується як 18 %:**

- а) від різниці між сукупним доходом за місяць і нарахованими утриманнями соціальних зборів із заробітної плати;
- б) від різниці між сукупним доходом за місяць і податковою соціальною пільгою;
- в) від різниці між сукупним доходом за місяць, нарахованими утриманнями соціальних зборів із заробітної плати і податковою соціальною пільгою, якщо робітник має на неї право;
- г) від різниці між сукупним доходом за місяць, нарахованими нарахуваннями соціальних зборів на заробітну плату і податковою соціальною пільгою, якщо робітник має на неї право.

**91. Тимчасові титульні будівлі та споруди обліковують за дебетом рахунків:**

- а) 113–115;
- б) 103–104;
- в) 151–153;
- г) 103–106.

**92. Амортизація тимчасових титульних будівель та споруд відображається проводкою:**

- а) Д 94, К 83;
- б) Д 94, К 13;
- в) Д 23, 91, К 13;
- г) Д 92, К 13.

**93. Перехідні містки, ходові дошки, огорожі при розплануванні будівлі, пристрої з техніки безпеки – це:**

- а) тимчасові титульні будівлі та споруди;
- б) тимчасові нетитульні будівлі та споруди;
- в) тимчасові будівлі;
- г) основні засоби.

**94. Будівельні матеріали, отримані підрядником від замовника для виконання контракту:**

- а) є об'єктом балансового обліку замовника;
- б) не підлягають обліку підрядником взагалі;
- в) обліковуються підрядником на рахунку 20;
- г) обліковуються підрядником на рахунку 01.

**95. До методів калькулювання собівартості не належать:**

- а) калькулювання за замовленням;
- б) калькулювання за етапами технологічного процесу;
- в) калькулювання за середньозваженою собівартістю;
- г) попередільний метод.

**96. До виробничої собівартості виготовленої продукції не входять:**

- а) змінні загальновиробничі витрати;
- б) постійні нерозподілені загальновиробничі витрати;
- в) постійні розподілені загальновиробничі витрати;
- г) прямі матеріальні витрати.

**97. До собівартості реалізованої продукції не входять:**

- а) виробнича собівартість продукції;
- б) постійні нерозподілені загальновиробничі витрати;
- в) витрати на збут;
- г) прямі матеріальні витрати.

**98. Протягом місяця рух готової продукції в бухгалтерському обліку виробничого підприємства відображається:**

- а) за обліковою вартістю;
- б) за фактичною собівартістю;
- в) за продажною вартістю з ПДВ;
- г) за продажною вартістю без ПДВ.

**99. Відхилення фактичної собівартості реалізованої готової продукції від облікової вартості розраховується як:**

- а) множення облікової вартості виробленої продукції на процент відхилення, поділений на 100 %;
- б) множення фактичної собівартості виробленої продукції на процент відхилення, поділений на 100 %;
- в) множення продажної вартості виробленої продукції на процент відхилення, поділений на 100 % з ПДВ;
- г) множення облікової вартості відпущеної покупцям готової продукції на процент відхилення, поділений на 100 %.

**100. Відвантаження покупцям готової продукції за продажними цінами з ПДВ відображається в обліку проводкою:**

- а) Дт 36, Кт 26;
- б) Дт 90, Кт 26;
- в) Дт 36, Кт 70;
- г) Дт 90, Кт 70.

**101. Списання собівартості відвантаженої покупцям готової продукції відображається в обліку проводкою:**

- а) Дт 36, Кт 26;
- б) Дт 90, Кт 26;
- в) Дт 36, Кт 70;
- г) Дт 90, Кт 70.

**102. Прямі витрати на виробництво протягом місяця відображаються:**

- а) за дебетом рахунка 90;
- б) за дебетом рахунка 91;
- в) за дебетом рахунка 23;
- г) за дебетом 9-го класу рахунків.

**103. Непрямі витрати на виробництво протягом місяця відображаються:**

- а) за дебетом рахунка 90;
- б) за дебетом рахунка 91;
- в) за дебетом рахунка 23;
- г) за дебетом 9-го класу рахунків.

**104. Визнання доходу здійснюється у разі:**

- а) збільшення активу;
- б) зменшення зобов'язань;
- в) зменшення зобов'язань, яке зумовлює зростання власного капіталу;
- г) збільшення активу або зменшення зобов'язань, яке зумовлює зростання власного капіталу.

**105. Доходами не визнаються:**

- а) надходження від фінансової оренди;
- б) надходження авансу в рахунок оплати продукції;
- в) надходження активів в обмін на неподібну продукцію;
- г) надходження від здійснення фінансових послуг.

**106. Фінансові результати діяльності підприємства в бухгалтерському обліку визначаються:**

- а) один раз на квартал;
- б) один раз на рік;
- в) один раз на місяць;
- г) у міру отримання.

**107. Витрати підприємства під час визначення фінансового результату списуються проводкою:**

- а) Дт 90, Кт 79;
- б) Дт 90, Кт 70;
- в) Дт 79, Кт 90;
- г) Дт 70, Кт 90.

**108. Доходи підприємства під час визначення фінансового результату списуються проводкою:**

- а) Дт 70, Кт 79;
- б) Дт 90, Кт 70;
- в) Дт 79, Кт 90;
- г) Дт 70, Кт 90.

**109. Нарахування податку на прибуток відображається проводкою:**

- а) Дт 90, Кт 79;
- б) Дт 98, Кт 641;
- в) Дт 98, Кт 79;
- г) Дт 70, Кт 90.

**110. Списання податку на прибуток відображається проводкою:**

- а) Дт 90, Кт 79;
- б) Дт 98, Кт 641;
- в) Дт 70, Кт 90;
- г) Дт 79, Кт 98.

## БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996–XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 433 від 28.03.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable\\_article?art\\_id=382859](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=382859)

Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.

Ільяшенко, С. Бухгалтерський облік: нормативна база / С. Ільяшенко. – Харків: Фактор, 2017. – 264 с.

Абрамчук, М. Ю. Бухгалтерський облік : консп. лекцій / М. Ю. Абрамчук, В. І. Лисиця, Ю. Г. Гуменна. – Суми : Сумський держ. ун-т, 2016. – 356 с.

Блакита, Г. В. Бухгалтерський облік: практикум / Г. В. Блакита. – Київ: ЦУЛ, 2011. – 152 с.

Бондар, М. І. Звітність підприємств: навч. посіб. / М. І. Бондар. – Київ: ЦУЛ, 2015. – 570 с.

Кім, Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення / Ю. Г. Кім. — Київ: ЦУЛ, 2014. — 600 с.

Лишиленко, А. В. Бухгалтерський учет: учебник / А. В. Лишиленко. – Киев: ЦУЛ, 2011. – 736 с.

## ДОДАТОК А

### Порядок заповнення форми № 2

Найменування статті	Код рядка	Джерело інформації для заповнення	Примітка
<b>Розділ І. Фінансові результати</b>			
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Обороти за Дт субрах. 701, 702 і 703 з Кт субрах. 791 мінус оборот за Кт субрах. 704 з Дт субрах. 791	Відображають чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто дохід (виручку) від реалізації за вирахуванням: — непрямих податків (ПДВ, акцизного податку); — інших податків і зборів, що сплачуються з обороту; — наданих знижок; — вартості повернених раніше проданих товарів; — доходів, які за договорами належать комітентам
<p><i>Якщо в оренду надається інвестиційна нерухомість або оренда — основний вид діяльності підприємства, то тут показують також дохід від операційної оренди. Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають вартість, за якою реалізовано цінні папери, і суму винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних з розміщенням, купівлею та продажем цінних паперів з урахуванням відповідних вирахувань.</i></p> <p><i>Крім того, у цьому рядку відображають дохід коміонера (повіреного) від надання комісійних послуг.</i></p>			
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Обороти за Кт субрах. 901, 902, 903 з Дт субрах. 791	Відображають виробничу собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. <b>Показник наводять у дужках</b>
<p><i>Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначають згідно з П(С)БО 9, П(С)БО 16 і П(С)БО 30 (ср. 025069200). Зверніть увагу! До цієї статті крім виробничої собівартості включають також <b>постійні нерозподілені загальновиробничі витрати</b>, що входять до складу собівартості реалізованої продукції.</i></p> <p><i>Якщо в оренду надають інвестиційну нерухомість або оренда — основний вид діяльності підприємства, то тут показують фактичну собівартість наданих послуг з оренди. Організації, основна діяльність яких — торгівля цінними паперами, відображають у цьому рядку балансову вартість реалізованих цінних паперів.</i></p>			
<b>Валовий:</b>			
прибуток	2090	Ряд. 2000 – ряд. 2050	Додатний результат
збиток	2095		Від'ємний результат. Наводять у дужках

Інші операційні доходи	2120	Обороти за Дт рах. 71 з Кт субрах. 791	Відображають суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а саме дохід: — від операційних курсових різниць; — відшкодування раніше списаних активів; — операційної оренди активів (крім випадків, коли в оренду надають інвестиційну нерухомість або оренда є основним видом діяльності); — роялті; — відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках у банках або депозитних рахунках до запитання; — отриманих безоплатно оборотних активів; — реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, і групи вибуття; — списання кредиторської заборгованості; — визнаних штрафів, пені, неустойки тощо
		Ряд. 2120 ≥ ряд. 2121 + +ряд. 2122 + ряд. 2123	
<p><i>Сюди включають також дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, а також дохід від зміни вартості активів, що оцінюються за справедливою вартістю. Крім того, у цьому рядку відображають дохід від збільшення на дату балансу чистої вартості реалізації необоротних активів (групи вибуття), утримуваних для продажу. Також сюди потраплять доходи, пов'язані з купівлею-продажем іноземної валюти (див. лист Мінфіну від 01.03.2012 № 31–08410–07–27/5199).</i></p>			
<b>Додатковий рядок</b> (дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю)	2121	Обороти за Кт субрах. 710 (крім доходу від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції)	Наводять дохід від зміни вартості активів (інвестиційної нерухомості, біологічних активів тощо), що оцінюються за справедливою вартістю (у тому числі з ряд. 2120). <b>Не бере участі в розрахунку фінансового результату</b>
<p><i>Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, включають до цієї статті дохід від зміни вартості фінансових інструментів, що оцінюються за</i></p>			

справедливою вартістю.			
<b>Додатковий рядок</b> (дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції)	2122	Обороти за Кт субрах. 710 з Дт рах. 23 (у частині доходів від первісного визнання біологічних активів і сільгосппродукції)	Відображають дохід від первісного визнання біологічних активів і сільгосппродукції, отриманих унаслідок сільськогосподарської діяльності (у тому числі з ряд. 2120). <b>Не бере участі в розрахунку фінансового результату</b>
<b>Додатковий рядок</b> (дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування)	2123	Обороти за Кт рах. 71 з Дт субрах. 481	Показують окремо дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування відповідно до ПКУ (у тому числі з ряд. 2120). <b>Не бере участі в розрахунку фінансового результату</b>
Адміністративні витрати	2130	Обороти за Кт рах. 92 з Дт субрах. 791	Відображають загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. <b>Показник наводять у дужках</b>
Витрати на збут	2150	Обороти за Кт рах. 93 з Дт субрах. 791	Наводять витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), а саме: витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів, робіт, послуг), рекламу, доставку продукції споживачам тощо. <b>Показник наводять у дужках</b>
Інші операційні витрати	2180	Обороти за Кт рах. 94 з Дт субрах. 791 Ряд. 2180 $\geq$ ряд. 2181 + +ряд. 2182	У цьому рядку відображають: — собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, і групи вибуття; — втрати від операційних курсових різниць; — втрати від знецінення запасів; — відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної понад резерв безнадійної дебіторської заборгованості;



			<ul style="list-style-type: none"> <li>— визнані економічні (фінансові) санкції;</li> <li>— відрахування на забезпечення майбутніх операційних витрат;</li> <li>— інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, які включають до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг).</li> </ul> <p><b>Показник наводять у дужках</b></p>
<p><i>Тут показують також витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та витрати від зміни вартості активів, що оцінюються за справедливою вартістю. Крім того, у цьому рядку відображають витрати від зменшення на дату балансу чистої вартості реалізації необоротних активів (групи вибуття), утримуваних для продажу. Сюди ж уключають витрати, пов'язані з купівлею-продажем іноземної валюти.</i></p>			
<b>Додатковий рядок</b> (витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю)	2181	Обороти за Дт субрах. 940 (крім витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції)	Відображають витрати від зміни вартості активів (інвестиційної нерухомості, біологічних активів тощо), що оцінюються за справедливою вартістю (у тому числі з ряд. 2180). <b>Показник наводять у дужках. Не бере участі в розрахунку фінансового результату</b>
<p><i>Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають витрати від зміни вартості фінансових інструментів, що оцінюються за справедливою вартістю.</i></p>			
<b>Додатковий рядок</b> (витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції)	2182	Обороти за Дт субрах. 940 з Кт рах. 23 (у частині витрат від первісного визнання біологічних активів і сільгосппродукції)	Відображають витрати від первісного визнання біологічних активів і сільгосппродукції, отриманих унаслідок сільськогосподарської діяльності (у тому числі з ряд. 2180). <b>Показник наводять у дужках. Не бере участі в розрахунку фінансового результату</b>
<b>Фінансовий результат від операційної діяльності:</b>			
прибуток	2190	Ряд. 2090 + ряд. 2120 –	Додатний результат
збиток	2195	ряд. 2130 – ряд. 2150 – – ряд. 2180 або ряд. 2120 – ряд. 2095 – ряд. 2130 – ряд. 2150 – ряд. 2180	
			Від'ємний результат. Наводять у дужках

Дохід від участі в капіталі	2200	Обороти за Дт рах. 72 з Кт субрах. 792	Відображають дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведуть за методом участі в капіталі
Інші фінансові доходи	2220	Обороти за Дт рах. 73 з Кт субрах. 792	Наводять дивіденди, відсотки (у тому числі отримані за строковими депозитними вкладками) та інші доходи від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі)
Інші доходи	2240	Обороти за Дт рах. 74 з Кт субрах. 793	У цьому рядку відображають дохід: — від реалізації фінансових інвестицій; — неопераційних курсових різниць; — зміни балансової вартості фінансових інструментів, що оцінюються за справедливою вартістю (крім підприємств, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами); — інші доходи, що виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства
		Ряд. 2240 ≥ ряд. 2241	
<p>Крім того, до ряд. 2240 уключають доходи від безоплатного отримання необоротних активів (у сумі, пропорційній нарахованій амортизації), від дооцінки раніше уцінених об'єктів необоротних активів (у межах попередньої уцінки), від відновлення корисності активів (у межах раніше проведених уцінок і зменшень корисності). Також тут відображають дохід у вигляді перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань об'єкта придбання над сукупністю витрат на об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності ( п. 13 П(С)БО 19).</p> <p><b>Важливо!</b> Дохід зазначають без урахування ПДВ, акцизного податку та інших непрямих податків і зборів.</p>			
<b>Додатковий рядок</b> (дохід від благодійної допомоги)	2241	Обороти за Кт рах. 74 з Дт субрах. 483	Відображають окремо дохід від отриманої у вигляді грошових коштів (товарів, робіт, послуг) благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від обкладення ПДВ (у тому числі з ряд. 2240).

			<b>Не бере участі в розрахунку фінансового результату</b>
Фінансові витрати	2250	Обороти за Кт рах. 95 з Дт субрах. 792	Показують витрати на відсотки та інші витрати підприємства, пов'язані з позиками (крім фінансових витрат, які включають до собівартості кваліфікаційних активів згідно з П(С)БО 31). <b>Показник наводять у дужках</b>
Втрати від участі в капіталі	2255	Обороти за Кт рах. 96 з Дт субрах. 792	Відображають збиток від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведуть методом участі в капіталі. <b>Показник наводять у дужках</b>
Інші витрати	2270	Обороти за Кт рах. 97 з Дт субрах. 793	У цьому рядку відображають: — собівартість реалізації фінансових інвестицій; — втрати від уцінки фінансових інвестицій і необоротних активів; — втрати від неопераційних курсових різниць; — витрати підприємств (крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами) від зміни балансової вартості фінансових інструментів, що оцінюються за справедливою вартістю; — інші витрати, що виникають у процесі господарської діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. <b>Показник наводять у дужках</b>
<b>Додатковий рядок</b> (прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті)	2275	Відображають прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті. Цю величину розраховують відповідно до вимог П(С)БО 22. Зазначений рядок заповнюють підприємства, які згідно з чинним законодавством зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність (див. с. 4). <b>Суму збитку наводять у дужках</b>	
<i>Нагадаємо: відповідно до п. 4 П(С)БО 22 показники річної фінансової звітності підприємства підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування за умови досягнення значення кумулятивного приросту інфляції 90 і більше відсотків. <b>Кумулятивний приріст інфляції</b> — добуток індексів інфляції за 3 останні роки, включаючи звітний.</i>			

Оскільки за останні 3 роки кумулятивний приріст інфляції перевищив 90 %, підприємства, на які поширюються вимоги П(С)БО 22, у формі № 2 за 2016 рік уперше заповняли ряд. 2275.

**Фінансовий результат до оподаткування:**

прибуток	2290	Ряд. 2190 + ряд. 2200 +	Додатний результат
збиток	2295	+ряд. 2220 + ряд. 2240 – ряд. 2250 – – ряд. 2255 – ряд. 2270 ± ряд. 2275 або ряд. 2200 + ряд. 2220 + + ряд. 2240 – ряд. 2195 – ряд. 2250 – ряд. 2255 – ряд. 2270 ± ряд. 2275	Від’ємний результат. Наводять у дужках
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Обороти за Кт рах. 98 з Дт рах. 79	Відображають суму витрат з податку на прибуток, визначений згідно з П(С)БО 17. Показник наводять у дужках
		Обороти за Дт рах. 98 з Кт рах. 79	Зазначають суму доходу з податку на прибуток підприємства відповідно до П(С)БО 17

Єдиноподатники зазначений рядок не заповнюють.

Коментар до заповнення ряд. 2300 форми № 2 див. на с. 32.

Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	Відображають єдиний показник, що включає: 1) прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування; 2) прибуток (збиток) від переоцінки необоротних активів і груп вибуття, які утворюють припинену діяльність та оцінюються за чистою вартістю реалізації. Показник визначають відповідно до П(С)БО 27. <b>Суму збитку наводять у дужках</b>	
-----------------------------------------------------------------	------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

**Чистий фінансовий результат:**

прибуток	2350	Ряд. 2290 ± ряд. 2300 ± ±	Додатний результат
збиток	2355	ряд. 2305 або ряд. 2295 ± ряд. 2300 ± ряд. 2305	Від’ємний результат. Наводять у дужках

**Розділ II. Сукупний дохід**

Відповідно до п. 3 розд. I НП(С)БО 1 сукупний дохід уключає зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (крім змін капіталу за рахунок операцій з власниками). При цьому під іншим сукупним доходом розуміють доходи і витрати, не включені до фінансових результатів підприємства. Таким чином, у розділі II форми № 2 зазначають ті операції, які вплинули на зміни статей розділу I пасиву форми № 1 (за винятком операцій з власниками) і не були відображені на рах. 79 (з подальшим списанням на рах. 44).

Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	Обороти за Кт субрах. 411 і 412 мінус обороти за Дт субрах. 411 і 412	Показують суму зміни власного капіталу за рахунок дооцінки (уцінки) основних засобів і нематеріальних активів, переоцінених відповідно до П(С)БО 7 і П(С)БО 8. <b>Від'ємний результат наводять у дужках (віднімають)</b>
<i>Майте на увазі: до цього рядка повинна потрапляти тільки сума дооцінки (уцінки), що збільшує (зменшує) додатковий капітал. Якщо ж дооцінку (уцінку) необоротних активів відображають у складі доходів (витрат), її не включають до цього рядка.</i>			
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	Обороти за Кт субрах. 413 мінус обороти за Дт субрах. 413	Відображають суму зміни власного капіталу за рахунок дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, переоцінених відповідно до П(С)БО 13. <b>Від'ємний результат наводять у дужках (віднімають)</b>
Накопичені курсові різниці	2410	Обороти за Кт субрах. 423 мінус обороти за Дт субрах. 423	Наводять суму зміни додаткового капіталу за рахунок накопичених курсових різниць, визначених згідно з П(С)БО 21. <b>Від'ємний результат наводять у дужках (віднімають)</b>
<i>Зокрема, тут показують накопичені курсові різниці щодо дебіторської заборгованості або зобов'язань за розрахунками з господарською одиницею за межами України, погашення яких не планується і не є ймовірним у найближчій перспективі ( п. 9 П(С)БО 21). Зауважте: операційні та неопераційні курсові різниці, відображені у складі доходів або витрат, у цьому рядку не відображають. Крім того, до сукупного доходу не включають і, відповідно, не показують у ряд. 2410 курсові різниці від перерахунку зобов'язань учасників при формуванні статутного капіталу, відображені на субрах. 425 (див. лист Мінфіну від 19.11.2013 № 31-08410-07-16/33606).</i>			
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	Обороти за Кт рах. 41 і 42 мінус обороти за Дт рах. 41 і 42 (у частині частки іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх і спільних підприємств)	Відображають частку іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх і спільних підприємств, облік фінансових інвестицій у які ведуть за методом участі в капіталі. <b>Від'ємний результат наводять у дужках (віднімають)</b>
Інший сукупний дохід	2445	Обороти за Кт субрах. 414, 424, 425 мінус обороти за Дт субрах. 414,	Наводять інші зміни у власному капіталі, що не належать до операцій з

		424, 425 (крім змін капіталу за рахунок операцій з власниками)	власниками, не включені до фінансових результатів підприємства у звітному періоді (не відображені на рах. 79) і не можуть бути наведені в інших статтях розділу II форми № 2. Наприклад, тут відображають вартість безоплатно отриманих необоротних активів. <b>Від'ємний результат наводять у дужках (віднімають)</b>
<b>Інший сукупний дохід до оподаткування</b>	<b>2450</b>	<b>Алгебраїчна сума ряд. 2400 — 2445</b>	
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	Відображають суму податку на прибуток, пов'язаного з іншим сукупним доходом	
<i>Зверніть увагу: у ряд. 2455 уключають тільки той податок на прибуток, який пов'язаний з операціями, відображеними на рахунках власного капіталу ( п. 4 П(С)БО 17), тобто податок на прибуток, відображений на рах. 98, тут не показують.</i>			
<b>Інший сукупний дохід після оподаткування</b>	<b>2460</b>	<b>Ряд. 2450 ± ряд. 2455</b>	
<b>Сукупний дохід</b>	<b>2465</b>	<b>Алгебраїчна сума ряд. 2350 (або ряд. 2355) і ряд. 2460</b>	
<b>Розділ III. Елементи операційних витрат</b>			
Матеріальні затрати	2500	Обороти за Дт рах. 80 або обороти за Дт рах. 23, 91, 92, 93, 94 (за винятком собівартості реалізованих запасів і товарів) з Кт рах. 20, 21, 22, 28	
Витрати на оплату праці	2505	Обороти за Дт рах. 81 або обороти за Дт рах. 23, 91, 92, 93, 94 з Кт рах. 66 і субрах. 471 (у частині сум забезпечень на виплату відпускних), 477 (у частині забезпечень на матеріальне заохочення)	
Відрахування на соціальні заходи	2510	Обороти за Дт рах. 82 або обороти за Дт рах. 23, 91, 92, 93, 94 з Кт рах. 65 і субрах. 471 (у частині сум страхових внесків від забезпечень на оплату відпусток), 472, 477 (у частині сум страхових внесків від забезпечень на матеріальне заохочення)	
Амортизація	2515	Обороти за Дт рах. 83 або обороти за Дт рах. 23, 91, 92, 93, 94 з Кт рах. 13	
Інші операційні витрати	2520	Обороти за Дт рах. 84 або обороти за Дт рах. 23, 91, 92, 93, 94 (за винятком собівартості реалізованих товарів і запасів) з Кт рах. 20, 21, 22, 28, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 50, 51, 60, 62, 63, 64, 65, 68, субрах. 473, 474	
<i>У розділі III форми № 2 не показують ( п. 3.37 Методрекомендацій № 433): — внутрішній оборот, тобто витрати, що становлять собівартість продукції (робіт, послуг), виготовленої та спожитої самим підприємством;</i>			

— собівартість реалізованих товарів і запасів. Рядок 2520 можна заповнити за «залишковим принципом», включивши до нього всі витрати операційної діяльності (обороты за рахунками 23, 91, 92, 93, 94) за вирахуванням витрат, відображених у ряд. 2500, 2505, 2510 і 2515 форми № 2, внутрішнього обороту, а також собівартості реалізованих товарів і запасів.		
<b>Разом</b>	<b>2550</b>	<b>Ряд. 2500 + ряд. 2505 + ряд. 2510 + ряд. 2515 + ряд. 2520</b>
<b>Розділ IV. Розрахунок показників прибутковості акцій</b>		
<i>Розділ IV форми № 2 заповнюють акціонерні товариства, прості або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, що перебувають у процесі випуску таких акцій ( п. 3.38 Методрекомедацій № 433). Урахуйте, що на відміну від інших розділів форми № 2, у розділі IV вартісні показники наводять у гривнях з копійками.</i>		
Середньорічна кількість простих акцій	2600	$\Sigma$ (Кількість простих акцій в обігу x Кількість днів (місяців), протягом яких акції перебували в обігу : Кількість днів (місяців) у звітному році)
<i>Приклад розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу наведено в додатку 1 до П(С)БО 24.</i>		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	Ряд. 2600 форми № 2 + Середньорічна кількість простих акцій, що надійдуть в обіг у разі конвертації всіх розбавляючих потенційних простих акцій
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	(Ряд. 2350 (або ряд. 2355) форми № 2 – Дивіденди на привілейовані акції) : Ряд. 2600 форми № 2
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	Скоригований чистий прибуток (збиток) : Ряд. 2605 форми № 2
<i>Скоригований чистий прибуток = Чистий прибуток (збиток) (ряд. 2350 або ряд. 2355 форми № 2) – Дивіденди на привілейовані акції + Дивіденди (після сплати податків і відсотків), визнані у звітному періоді щодо розбавляючих потенційних простих акцій ± Інші доходи (витрати), що виникнуть у разі конвертації розбавляючих потенційних простих акцій. Приклад розрахунку скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію наведено в додатку 2 до П(С)БО 24.</i>		
Дивіденди на одну просту акцію	2650	Сума оголошених дивідендів : Кількість простих акцій, за якими виплачують дивіденди

Навчальне видання  
**Татар Марина Сергіївна**

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК**

Редактор А. М. Ємленінова

Зв. план, 2021

Підписано до друку 24.12.2021

Формат 60×84 1/16. Папір офс. Офс. друк

Ум. друк. арк. 11,1. Обл.-вид. арк. 12,5. Наклад 50 пр.

Замовлення 311. Ціна вільна

---

Видавець і виготовлювач

Національний аерокосмічний університет ім. М. Є. Жуковського

«Харківський авіаційний інститут»

61070, Харків-70, вул. Чкалова, 17

<http://www.khai.edu>

Видавничий центр «ХАІ»

61070, Харків-70, вул. Чкалова, 17

[izdat@khai.edu](mailto:izdat@khai.edu)

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до Державного реєстру видавців, виготовлювачів і розповсюджувачів  
видавничої продукції сер. ДК № 391 від 30.03.2001