МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА ІМЕНІ О. М. БЕКЕТОВА

Н. І. ГОРДІЄНКО

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Харків – ХНУМГ – 2013

УДК 657(075)
ББК 65.052.201.1я73-6
Г68

Автор

Гордієнко Наталія Іванівна, к.т.н., доцент, професор кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту Харківського національного університету міського господарства імені О. М. Бекетова.

Рецензенти:

В. І. Чиж, д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Східноукраїнського національного університету ім. Володимира Даля;

О. В. Коломицева, д-р екон. наук, доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту ПВНЗ Європейського університету, Черкаська філія.

Рекомендовано до друку Вченою радою
Харківського національного університету
міського господарства імені О. М. Бекетова,
протокол № 9 від 26 квітня 2013 р.

Гордієнко Н. І.

Г68 Фінансовий облік: навч. посібник. – 2-е вид., доп. / Н. І. Гордієнко; Харк. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. — Х. : ХНУМГ, 2013. – 284 с.

Посібник написано відповідно до вимог галузевого стандарту Міністерства освіти і науки України для студентів спеціальності «Олік і аудит». Містить теоретичні і практичні аспекти відображення у обліку і фінансовій звітності необоротних матеріальних і нематеріальних активів; оборотних активів; власного капіталу, забезпечень; поточних і довгострокових зобов'язань; розрахункових операцій; доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства,

Для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів III, IV рівнів акредитації, слухачів системи закладів післядипломної освіти, магістрів, аспірантів, а також бухгалтерів-практиків і аудиторів.

УДК 657(075)
ББК 65.052.201.1я73-6

© Н. І. Гордієнко, 2005
© Н. І. Гордієнко, 2013
© ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2013

ЗМІСТ

Вступ 4
Розділ 1. Фінансовий облік – 1 5
1.1. Основи побудови фінансового обліку 5
1.2. Облік грошових коштів 12
1.3. Облік (довгострокових та поточних) фінансових інвестицій 20
1.4. Облік дебіторської заборгованості матеріальних активів 34
1.5. Облік основних засобів та облік інших необоротних матеріальних активів 48
1.6. Облік інвестиційної нерухомості 78
1.7. Облік нематеріальних активів 87
1.8. Запаси. 97
1.9. Біологічні активи 125
1.10. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції 133
Розділ 2. Фінансовий облік – 2 151
2.1. Облік формування і змін у власному капіталі. Облік резервного капіталу, вилученого капіталу та нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) 151
2.2. Облік зобов'язань за довгостроковими позиками та векселями 160
2.3. Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями та з фінансової оренди 168
2.4. Облік короткострокових зобов'язань за розрахунками з банками та іншими позиками 180
2.5. Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками та поточної заборгованості за розрахунками 187
2.6. Облік розрахунків з оплати праці 197
2.7. Облік доходів і фінансових результатів діяльності 212
2.8. Забалансовий облік активів і зобов'язань 229
2.9. Фінансова звітність підприємства 237
Глосарій термінів 244
Список рекомендованих джерел 271
Додаток. План рахунків бухгалтерського обліку 272

ВСТУП

Фінансовий облік виступає базою оцінки діяльності підприємств, забезпечує обліковою інформацією зовнішніх користувачів, які приймають рішення про інвестування капіталу в його розвиток, банківське кредитування, придбання акцій, отримання дивідендів тощо.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено обов'язкове ведення фінансового обліку всіма господарськими суб'єктами.

Мета цього навчального посібника — допомогти студентам, практичним працівникам оволодіти основними прийомами фінансового обліку в сучасних умовах господарювання.

У першій частині посібника висвітлені регулюючі принципи бухгалтерського обліку, питання фінансового обліку активів: грошових коштів, інвестицій, дебіторської заборгованості, основних засобів та інших необоротних матеріальних, нематеріальних та оборотних активів, витрат виробництва та готової продукції.

У другій частині розглядаються питання фінансового обліку пасивів підприємства: власного капіталу, забезпечень, доходів, фінансових результатів, довгострокових та короткострокових зобов'язань.

Автор систематизував навчальний матеріал таким чином, щоб студенти могли засвоїти логіку і методологію фінансового обліку з мінімальними витратами часу.

Для тлумачення облікових термінів навчальний посібник доповнено «Глосарієм».

РОЗДІЛ 1. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК – 1

1.1. Основи побудови фінансового обліку

Нормативні документи:

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» №996 – XIV від 16.07.1999р.(зі змінами і доповненнями від 09.02.2006р. №3422-IV);

План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій і установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999р. (зі змінами і доповненнями від 9.12.2011р. № 1591).

На сьогодні затверджені та набрали чинності 34 Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Перелік запроваджених положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	Дата набуття чинності
1	2
П(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	01.01.2000
П(с)БО 2 «Баланс»	01.01.2000
П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати»	01.01.2000
П(с)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»	01.01.2000
П(с)БО 5 «Звіт про власний капітал»	01.01.2000
П(с)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	01.01.2000
П(с)БО 7 «Основні засоби»	01.07.2000
П(с)БО 8 «Нематеріальні активи»	01.01.2000
П(с)БО 9 «Запаси»	01.01.2000
П(с)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	01.01.2000
П(с)БО 11 «Зобов’язання»	01.07.2000
П(с)БО 12 «Фінансові інвестиції»	01.07.2000
П(с)БО 13 «Фінансові інструменти»	01.01.2002
П(с)БО 14 «Оренда»	01.10.2000
П(с)БО 15 «Дохід»	01.01.2000
П(с)БО 16 «Витрати»	01.01.2000
П(с)БО 17 «Податок на прибуток»	01.01.2001
П(с)БО 18 «Будівельні контракти»	01.01.2002
П(с)БО 19 «Об’єднання підприємств»	01.01.2000
П(с)БО 20 «Консолідована фінансова звітність»	01.01.2000
П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	01.01.2001
П(с)БО 22 «Вплив інфляції»	09.03.2002
П(с)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін»	01.07.2001
П(с)БО 24 «Прибуток на акцію»	01.10.2001

Продовження табл. 1.1

1	2
П(с)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	01.04.2000
П(с)БО 27 «Необоротні активи, що утримаються для продажу»	01.01.2008
П(с)БО 28 «Зменшення корисності активів»	11.12.2006
П(с)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»	03.06.2005
П(с)БО 30 «Біологічні активи»	01.01.2007
П(с)БО 31 «Фінансові витрати»	01.01.2007
П(с)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»	01.01.2008
П(с)БО 33 «Витрати на розвідку корисних копалин»	01.01.2009
П(с)БО 34 «Платіж на основі акцій»	01.01.2010

Питання бухгалтерського обліку, які не охоплені чинними П(с)БО, регулюються чинними на сьогодні нормативно-правовими актами в частині, що не суперечить затвердженим.

При веденні бухгалтерського обліку згідно з П(с)БО необхідно також враховувати вимоги інших нормативних документів Міністерства фінансів України:

- Наказ Держбуду України «Методичні рекомендації по формуванню собівартості будівельно-монтажних робіт» від 7.05.2002р. № 32.
- Наказ Міністерства економіки «Методичні рекомендації по формуванню складу і порядку їх планування у торговельній діяльності» від 22.05.2002р. № 145.
- Наказ Міністерства фінансів України «Методичні вказівки з обліку основних засобів» від 30.09.2003р. № 561.
- Наказ Міністерства фінансів «Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами» від 25.06.2003р. № 422.
- Наказ Міністерства фінансів України «Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку запасів» від 10.01.2007р. № 2.
- Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку» від 31.05.2008р. № 756
- Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку» від 8.07.2008р. № 901.
- Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 14.10.2008р. № 1238.
- Наказ Міністерства фінансів України «Положення про порядок бухгалтерського обліку активів і операцій підприємств державного, комунального секторів економіки та господарських організацій, що володіють та/або використовують об'єкти державної, комунальної власності» від 19.12.2009р. № 1213.

- Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження змін до деяких методичних рекомендацій по бухгалтерському обліку» від 10.11.2009р. № 1307 та інші.
- Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку та визнання такими, що втратили чинність, наказів Міністерства» від 24.10.2010р. №1085.
- Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку» від 18.03.2011р. № 372.
- Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 31.05.2011р. № 664.
- Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження змін до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» від 11.08.2011р. № 1021.
- Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 26.09.2011р. № 1204.
- Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 9.12.2011 № 1591.

Загальна характеристика бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік — процес виявлення, виміру, реєстрації, нагромадження, узагальнення, збереження та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Бухгалтерський облік на підприємстві дозволяє надавати користувачам повну, правдиву й неупереджену інформацію про фінансове положення, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Бухгалтерський облік може бути двох видів — фінансовий і управлінський (внутрішньогосподарський).

Фінансовий облік охоплює облікову інформацію, що характеризує фінансовий і майновий стан підприємства, і призначений для зовнішніх користувачів. Він базується на положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, прийнятих в Україні, які не суперечать міжнародним стандартам та принципам.

Управлінський облік охоплює всі види облікової інформації для внутрішнього використання, яка необхідна для прийняття управлінських рішень, контролю за господарською діяльністю підприємства.

Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку в Україні

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

— створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що є обов'язковим для всіх підприємств;

— удосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності;

— регулювання питань методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності шляхом затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також інших нормативно-правових актів з ведення бухгалтерського обліку, яке здійснюється Міністерством фінансів України.

Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України організовує розробку і розгляд проектів національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» №996 – XIV від 16.07.1999р.(зі змінами і доповненнями) визначені основи ведення, організації, регулювання бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні.

Нормативні акти Кабінету Міністрів України та інших урядових органів встановлюють принципи, які необхідно використовувати при розробці положень (стандартів) бухгалтерського обліку та рекомендацій щодо організації ведення бухгалтерського обліку.

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку розкривають поняття, порядок визнання, оцінки та методи бухгалтерського обліку за окремими елементами і процесами відповідно до правових норм, закріплених у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996 – XIV від 16.07.1999р.

Рекомендації з організації і ведення бухгалтерського обліку окремих видів активів, зобов'язань, інших господарських операцій розробляються з метою організації системи обліку з використанням прогресивних форм обліку та способів його ведення.

Порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності у банках встановлюється Національним банком України, а в бюджетних установах — Державним казначейством України.

Організація і ведення бухгалтерського обліку

На підприємстві бухгалтерський облік здійснюють безперервно від дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві відносяться до компетенції його власника чи уповноваженого органа відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах несе власник чи уповноважений орган, що здійснює керівництво підприємством.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» №996 – XIV від 16.07.1999р. основними принципами бухгалтерського обліку і фінансової звітності є:

— обачність: застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, що повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань, витрат та завищенню оцінок активів і доходів підприємства;

— повне висвітлення: фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні й потенційні наслідки господарських операцій, здатних вплинути на рішення, які приймаються на її основі;

— автономність: кожне підприємство розглядається як юридична особа, відособлена від його власників, у зв'язку з чим особисте майно і зобов'язання власників не повинні відбиватися у фінансовій звітності підприємства і бухгалтерському обліку;

— послідовність: постійне (щорічно) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

— безперервність: оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде продовжуватися, принаймі у наступні 12 місяців;

— принцип нарахування і відповідність доходів і витрат: для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для одержання цих доходів. При цьому доходи і витрати відбиваються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження чи сплати коштів;

— превалювання сутності над формою: операції враховуються відповідно до їхньої сутності, а не тільки виходячи з юридичної форми;

— історична (фактична) собівартість: активи оцінюють виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

— єдиний грошовий вимірник: вимір і узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;

— періодичність: можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу (рік, квартал) з метою складання фінансової звітності.

Облікова політика: питання формування

Визначення терміну «облікова політика» дається в ст.1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996-XIV і в п.3 П(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99р. № 87 (далі — П(с)БО 1): «облікова політика — це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності».

В обліковій політиці підприємства повинні бути відображені всі принципові питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Згідно з П(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» для складання фінансової звітності в обліковій політиці підприємства необхідно визначити межу істотності, яка для кожного підприємства може бути різною залежно від обсягів його продаж і складати, наприклад, 1000, 2500 грн.

Крім того, в обліковій політиці підприємства повинні бути відображені:

1) метод вибуття запасів (із встановлених П(с)БО 9), а саме:

— ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

— середньозваженої собівартості;

— собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

— нормативних витрат;

— ціни продажу.

Слід також визначити, що для підприємства буде вважатися одиницею запасів їхнє найменування або однорідна група (вид);

2) методи визначення величини резерву сумнівних боргів. В обліковій політиці треба встановити, який метод розрахунку величини резерву сумнівних боргів буде використовуватися на підприємстві;

3) метод амортизації основних засобів, тобто один з наступних методів:

— прямолінійний;

— зменшення залишкової вартості;

— прискореного зменшення залишкової вартості;

— кумулятивний;

— виробничий;

4) величина вартісного критерію приналежності матеріального активу до малоцінного необоротного (згідно з п.5.1 П(с)БО 7 «Основні засоби»). Крім того, необхідно вибрати метод нарахування амортизації по малоцінних необоротних активах, а саме:

— прямолінійного списання;

— виробничий;

— нарахування амортизації в першому місяці використання об’єкта в розмірі 50 відсотків його амортизованої вартості і залишок 50 відсотків амортизованої вартості в місяці його вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом;

— нарахування амортизації в першому місяці використання об’єкта в розмірі 100 відсотків його вартості;

5) методи амортизації та діапазон термінів корисного використання нематеріальних активів. Згідно з п.27 П(с)БО 8 «Нематеріальні активи» розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється відповідно до П(с)БУ 7 «Основні засоби»;

6) методи оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг, які, згідно з П(с)БО 15 «Доход» здійснюються шляхом:

— вивчення виконаних робіт;

— визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, що повинні бути надані;

— визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких витрат;

7) порядок формування резервів для забезпечення майбутніх витрат і платежів;

8) застосування (або незастосування) бухгалтерських рахунків класу 8 для узагальнення інформації про витрати по елементах.

Дотримуючись принципів бухгалтерського обліку і формування фінансової звітності, а саме принципу послідовності, підприємствам необхідно забезпечувати постійне (щорічно) застосування обраної ними облікової політики. Зміна облікової політики можлива тільки у випадках, передбачених п. 9 П(с)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», а саме:

— якщо змінюються статутні вимоги;

— якщо змінюються вимоги органа, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

— якщо зміни облікової політики забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Не вважається зміною облікової політики її встановлення для:

— подій або операцій, що відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;

— подій або операцій, що не відбувалися раніше.

Облікова політика підприємства й її зміни мають бути розкриті в примітках до фінансових звітів. Ця вимога ще раз вказує на важливість формування облікової політики, тому що примітки є одним з елементів фінансової звітності підприємства.

У примітках до фінансової звітності підприємство повинне висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

— принципів оцінки статей звітності;

— методів обліку по окремих статтях звітності.

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Яка мета бухгалтерського обліку?
2. Що є об'єктом бухгалтерського обліку?
3. Що є об'єктом фінансового обліку?
4. За якими принципами організований бухгалтерський облік на підприємствах України?
5. Які існують форми державного регулювання бухгалтерського обліку?
6. Які органи здійснюють державне регулювання бухгалтерського обліку?
7. Які принципи бухгалтерського обліку і звітності забезпечують його якість?
8. Що являє собою облікова політика підприємства?
9. Які питання повинні бути висвітлені в обліковій політиці підприємства?
10. Чи допустимі зміни в обліковій політиці підприємства?

1.2. Облік грошових коштів

Нормативні документи:

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку №4 / Звіт про рух коштів від 21.06.1999р. № 398 (зі змінами і доповненнями від 10.06.2010р. № 382);

Закон України «Про обертання векселів в Україні» від 05.04.2001р. № 2374 (у редакції від 25.12.2002р.);

Інструкція «Про міжбанківський переказ коштів в Україні в національній валюті» від16.08.2006р. №320;

Інструкція «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті». Постанова НБУ № 22 від 21.01.2004р. (зі змінами і доповненнями);

Положення «Про проведення касових операцій у національній валюті в Україні». Постанова НБУ від 15.12.2004р. № 637 (зі змінами та доповненнями).

Терміни і визначення

Кошти — готівка, гроші на рахунках у банках і депозити до запитання.

Валюта України — це грошові знаки у вигляді банкнот, казначейських квитків, монет, що перебувають в обороті.

Іноземна валюта — це іноземні грошові знаки у вигляді банкнот, казначейських квитків, що перебувають в обороті на території іноземної держави, платіжні документи та інші цінні папери в іноземній валюті.

Каса підприємства — приміщення або інше місце, призначене для прийняття, видачі та зберігання готівки й інших касових документів і цінностей.

Касові операції — це операції підприємств між собою та з фізичними особами, пов’язані з прийомом і видачею готівки при здійсненні розрахунків через касу з відображенням цих операцій у касовій книзі.

Порядок організації розрахунків готівкою

Підприємства, які відкривають поточні рахунки у відділеннях банків зберігають їх на договірних умовах і проводять розрахунки за своїми обов’язками в безготівковому і готівковому порядку, затвердженому Національним банком України.

Розрахунки готівкою підприємств між собою і з фізичними особами проводяться як за рахунок грошей, отриманих з кас банків, так і за рахунок готівкового виторгу, що відбуваються через касу. Сума розрахунку готівкою одного підприємства з іншим не повинна перевищувати **10 тис. грн.** протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами.

Платежі, що перевищують установлену суму, повинні проводитися в безготівковій формі. Розрахунки готівкою підприємств між собою і з фізичними особами відбуваються з використанням прибуткових і видаткових касових ордерів, товарних чеків, розрахункових квитанцій, проїзних документів, що підтверджують факт продажу товару, надання послуг, одержання, повернення коштів, а також рахунків-фактур, договорів, контрактів, актів закупівлі товарів.

Розрахунки готівкою підприємств, які працюють у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг, відбуваються з використанням регістрів розрахункових операцій відповідно до Закону України від 01.06.2000р. №1776 «Про внесення змін у Закон України про використання електронних контрольних касових апаратів і товарно-касових книг при розрахунках зі споживачами в сферах торгівлі, громадського харчування і послуг».

Перелік окремих форм і умов здійснення діяльності в сфері торгівлі, громадського харчування і послуг, за яким дозволяється проводити розрахункові операції без використання регістрів розрахункових операцій з використанням розрахункових книг і книг обліку розрахункових операцій, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 23.08.2000р. №1336.

Ліміт каси встановлюється підприємствами, які мають рахунки в банках і здійснюють операції з готівкою. Такі підприємства можуть зберігати в касі готівку на кінець дня в межах затвердженого ліміту. Порядок установлення ліміту каси, порядок і терміни здачі наявного виторгу регулюються Постановою НБУ № 637 від 15.12.2004р. «Про проведення касових операцій у національній валюті в Україні» (зі змінами від 22.12. 2010р. №573).

Усі підприємства зобов'язані здавати наявний виторг понад установлений ліміт у порядку і терміни, визначені банком. Якщо ліміт каси не встановлений, то вся наявна готівка на кінець дня повинна здаватися в банк. Здача може відбуватися в денний і вечірній час. Уся готівка, що надійшла в касу, має бути вчасно й у повній сумі оприбуткована.

Наявний виторг може використовуватися підприємствами для забезпечення потреб, що виникли в процесі діяльності, а також для проведення розрахунків з бюджетними і державними цільовими фондами по податках і внесках. Підприємства мають право зберігати в касі готівку, отриману з банку для виплат, пов'язаних з оплатою праці, пенсій, стипендій, дивідендів над встановлений ліміт каси, протягом трьох робочих днів, включаючи день одержання готівки.

Готівка, отримана в установах банку на інші виплати, повинна видаватися в той же день. Суми, отримані в банку і не використані за призначенням у встановлений термін, повертаються в банк не пізніше наступного робочого дня або можуть залишатися в касі, якщо вони в межах установленого ліміту.

Видача готівки під звіт проводиться з кас підприємств за умови повного звіту підзвітної особи по раніше виданих під звіт сумах. Підзвітна особа зобов'язана надати в бухгалтерію підприємства авансовий звіт про витрату отриманих з каси сум разом з невикористаним залишком готівки у наступний термін:

— по відрядженнях – протягом трьох робочих днів після повернення;

— на закупівлю сільгосппродукції і продукції переробки, заготівлі вторинної сировини (крім металобрухту) – протягом 10-ти робочих днів від дня видачі готівки;

— на інші господарські потреби – наступного дня після видачі готівки під звіт.

До підприємства застосовуються штрафні санкції відповідно до діючого законодавства за:

— перевищення встановленого ліміту каси;

— не повне або не оприбуткування в касах готівки;

— перевищення встановлених термінів використання виданої під звіт готівки, а також за видачу готівки без повного звіту по раніше виданих коштах;

— за витрату готівки з виторгу на виплати, пов'язані з оплатою праці при наявності податкового боргу;

— за використання готівки не за цільовим призначенням і за проведення розрахунків без надання одержувачам платіжного документа, який би підтверджував оплату.

У терміни, встановлені керівником, на кожному підприємстві проводиться інвентаризація каси з перерахуванням наявних коштів, що зберігаються в касі. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку по касовій книзі. Готівка, що зберігається в касі, але не підтверджена прибутковими документами, вважається надлишком готівки. У разі виявлення під час інвентаризації нестачі чи надлишку в акті інвентаризації вказується сума нестачі або надлишку, з'ясовуються обставини їх виникнення.

Сума нестачі стягується з винної особи (Дт 947(375) Кт 301), а надлишок оприбутковується в касі та зараховується як дохід (Дт 301 Кт 719).

Для обліку операцій з готівкою використовується активний балансовий рахунок «Каса-30», що має субрахунки:

301 — каса в національній валюті;

302 — каса в іноземній валюті.

По ДТ рахунку каса відбиваються надходження коштів у касу підприємства, а по КТ – виплати коштів.

Підприємство одержує в банку гроші по грошових чекових книжках, які видаються підприємствам за заявою. Містять вони 10, 25, 50 аркушів. Кожний чек має корінець і відривний чек. Номера на корінці та відривному чеку однакові. Чек заповнюється чорнилом або кульковою ручкою.

Облік операцій по поточних рахунках підприємств

Банки відкривають рахунки у встановленому законодавством порядку юридичним особам та іншим суб'єктам підприємницької діяльності, організаціям і установам, фізичним особам на умовах, відповідних законодавству і договору між банком і суб'єктом підприємницької діяльності.

Кожне підприємство може мати кілька рахунків у різних банках (один з яких є основним).

Рахунки відкриваються з письмового дозволу керівника установи банку. При відкритті рахунків банк зобов'язаний сповістити податкову інспекцію за

місцем реєстрації власника рахунка в триденний термін. Юридичною адресою власника рахунка є адреса, зазначена у картці зі зразками підписів і відбитком печатки.

Розрізняють:

- бюджетні рахунки, що відкриваються підприємствам, яким виділяються кошти з державного або місцевого бюджетів;
- позичкові рахунки на договірній основі, що відкриваються як юридичним, так і фізичним особам, і призначені для обліку позик, що надаються шляхом оплати розрахункових документів або перерахуванням з поточного рахунка відповідно до умов кредитування;
- депозитні рахунки відкриваються на підставі укладеного депозитного договору між власником рахунка й установою банку. Кошти на цей рахунок перераховуються з поточних рахунків і на них же повертаються по закінченні терміну договору. Відсотки за депозитами перераховуються в тому ж порядку. Проведення розрахункових операцій і видача готівки з депозитного рахунка забороняються.

Порядок відкриття рахунків

Для відкриття рахунків підприємства надають в установи банків такі документи:

1. Заяву на відкриття рахунка встановленого зразка, яка підписується головним бухгалтером і керівником.
2. Копію свідоцтва про реєстрацію в органах виконавчої влади, засвідчену нотаріально.
3. Копію рішення про створення підприємства, засвідчену нотаріально.
4. Копію статуту, засвідчену нотаріально.
5. Картку зі зразками підписів відповідно до чинного законодавства. У ній так само робиться зразок відбитка печатки.
6. Ф-4 ОПП про реєстрацію підприємства як платника податку.
7. Довідку про реєстрацію підприємства в пенсійному фонді.
8. Нотаріально завірені копії ідентифікаційних кодів керівника та головного бухгалтера.
9. Довідку зі Статистичного управління про внесення до єдиного державного реєстру підприємств та організацій України.
10. Ксерокопії паспортів директора та головного бухгалтера.

Усі безготівкові розрахунки в Україні здійснюються відповідно до Інструкції «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» від 21.01.2004р. № 22 (зі змінами і доповненнями).

Банки здійснюють обслуговування (розрахунково-касове) своїх клієнтів на підставі договорів і своїх внутрішніх планів здійснення безготівкових розрахунків. Кошти з рахунку клієнтів банки списують тільки за дорученням власника рахунку.

Порядок оформлення прийому, обробки розрахункових документів в електронному вигляді регулюється окремими нормативно-правовими актами НБУ.

Доручення платників про списання коштів зі своїх рахунків приймаються банками для виконання в межах наявності на цих рахунках коштів.

Списання коштів з рахунка документально оформляється в банку платника розрахунковим документом, меморіальним ордером, реєстром чеків. Розрахункові документи складаються на бланках, форми яких визначені в інструкції про безготівкові розрахунки.

Реквізити розрахункових документів також заповнюються на підставі інструкції № 22. Усі текстові елементи бланків повинні бути виконані українською мовою. Відповідальність за правильне заповнення реквізитів несе оформлювач цього документа, який подає його в банк.

Банки перевіряють відповідність заповнення реквізитів документів і повертають їх без виконання, якщо:

— у розрахунковому документі не заповнений хоча б один реквізит;

— відсутні супровідні документи або їхній термін минув.

Розрахунковий документ виписують в кількості примірників, необхідних для всіх учасників безготівкових розрахунків, але не менше двох. Дозволяється заповнювати розрахункові документи від руки кульковою або чорнильною ручкою. Банк не має права робити виправлення в розрахунковому документі. Банки приймають до виконання тільки розрахункові документи своїх клієнтів, які подають їх в банк у порядку, передбаченому законодавством.

Платіжні вимоги на примусове списання чи стягнення здійснюються тільки за розпорядженням судів.

Списання коштів з рахунка платника проводяться на підставі 1-го примірника розрахункового документа, що залишається і зберігається в банку. Другий примірник банк передає платнику.

Розрахунки із застосуванням платіжних доручень

Платіжне доручення оформлюється платником за формою додатка 2, 8 інструкції № 22. Платіжне доручення приймається банком до виконання в період 10 календарних днів з дати виписки, не з огляду на день оформлення платіжного доручення. Банк приймає до виконання доручення, якщо сума його не перевищує суму на рахунку.

Розрахунки із застосуванням платіжних вимог-доручень

Платіжні вимоги-доручення можуть застосовуватися в розрахунках усіма учасниками безготівкових розрахунків. Верхня частина вимоги-доручення оформлюється одержувачами коштів за формою додатка 3 інструкції №22. Доставку вимоги-доручення до платника може здійснити банк платника. При згоді оплатити вимогу-доручення платник заповнює нижню частину документа і подає його в обслуговуючий банк. Банк одержувача приймає вимогу-доручення від платника протягом 20 днів з дати оформлення доручення.

Розрахунки за допомогою акредитивів

Акредитив – грошове зобов'язання банку, що видається ним за дорученням клієнта на користь його контрагента відповідно до договору.

Банк відкриває акредитив і здійснює платежі платникам або надає право іншому банку здійснити такі ж платежі за умови пред'явлення документів, оговорених в акредитиві.

У банку можуть бути відкриті наступні акредитиви:

— покриті, тобто депоновані в банку постачальника платника;

— не покриті, тобто гарантовані.

Покритий акредитив призначений для здійснення платежів, при яких заздалегідь бронюються засоби платника в повній сумі на окремому рахунку.

Не покритий акредитив оплачується у випадку тимчасової відсутності засобів на рахунку під гарантію банку-емітента за рахунок банківського кредиту.

Акредитиви бувають:

— відкличний – може змінюватися чи анулюватися без згоди постачальника;

— безвідкличний – може змінюватися тільки за згодою постачальника.

Акредитив відкривається для розрахунків тільки з одним постачальником. Для відкриття акредитива підприємство подає в банк заяву в 4-х примірниках:

1-й виконує функцію меморіального документа і підшивається в банківські документи;

2-й використовується як додаток до забалансового рахунка;

3-й видається заявнику як розписка банку про відкриття акредитива;

4-й використовується як інформація про умови акредитива і направляється в банк у вигляді повідомлення.

Після відвантаження продукції, виконання робіт чи послуг підприємство-виконавець надає необхідні документи, передбачені умовами акредитива, у виконуючий банк. Останній перевіряє виконання умов акредитиву і направляє повідомлення банку-емітенту для одержання згоди на виконання акредитива. Списання коштів зі спеціального рахунка виконуючий банк здійснює на підставі реєстру документів за акредитивом. Термін дії акредитива встановлюється одержувачем у межах 15 днів від дня відкриття.

Бухгалтерський облік операцій на поточному рахунку й інших банківських рахунках

У бухгалтерському обліку рух коштів на поточному рахунку за даними виписок банків відображується на активному рахунку 31 — «Рахунки в банках», що має чотири субрахунки:

311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

313 «Інші рахунки в банках у національній валюті»;

314 «Інші рахунки в банках у іноземній валюті».

Для відображення в бухгалтерському обліку коштів перевіряється та обробляється виписка банку з прикладеними до неї документами. На підставі записів у виписці банку бухгалтер робить кореспонденцію рахунків, при цьому кошти, що надійшли, дебетуються, а списання коштів кредитується. При обробці банківських документів і виписки банку бухгалтер повинен пам'ятати, що у виписці надходження коштів відбивається по Кт, а списання — по Дт. У бухгалтерському обліку на підприємстві це відображається навпаки.

При помилці, допущеній у виписці, банки роблять запис по Дт чи по Кт рахунка 374 «Розрахунки по претензіях». Про цю помилку потрібно повідомити банк не пізніше 10 днів від дня виписки. Про виправлення записів банком підприємство довідується при одержанні чергової виписки.

Поточні банківські операції в національній валюті ведуться на рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті», а в іноземній — на 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті». На ці рахунки відбивається надходження коштів по Дт, а по Кт — списання.

Відповідно до діючого законодавства України в бухгалтерському обліку суми відображаються в гривнях. При одержанні підприємством іноземної валюти в бухгалтерському обліку кошти відображуються шляхом перерахування іноземної валюти в гривні за курсом НБУ на дату здійснення операції.

Вартість придбаної іноземної валюти, що розрахована в українській валюті за курсом НБУ, за датою зарахування валюти на рахунок підприємства відбивається по Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» і Кт 333 «Грошові засоби в дорозі в національній валюті».

Для бухгалтерського обліку руху коштів на інших рахунках, акредитивах, розрахункових чекових книжках застосовується рахунок 313 «Інші рахунки у банках у національній валюті» і 314 «Інші рахунки в банках в іноземній валюті».

Розрахунки із застосуванням розрахункових чеків

Рахункові чеки використовують в безготівкових розрахунках підприємств і фізичних осіб з метою скорочення розрахунків готівкою за отримані товари. Вони застосовуються тільки для безготівкових перерахувань, тобто з рахунка на рахунок.

Виготовляються чекові книжки за замовленням комерційних банків Національним банком України. Вони мають 10, 20 і 25 аркушів і є бланками строгої звітності.

Для гарантії оплати рахунковим чеком чекодавець бронює кошти на окремому аналітичному рахунку – «Розрахунки чеками». Для цього разом із заявою на видачу чекової книжки чекодавець надає в банк платіжне доручення для перерахування коштів на цей рахунок.

Чекову книжку на ім'я чекодавця (фізичної особи) банк видає на суму, що не перевищує залишок коштів на рахунку. Термін дії чекової книжки складає один рік. Термін дії рахункового чека, що видається фізичній особі

для одноразового розрахунку, три місяці з дати видачі. Чеки, виписані після вказаного терміну, не дійсні.

Порядок здійснення розрахунків чеками регулюється банками. Для розрахунку з постачальниками за заявою на одержання лімітованої чекової книжки видається книжка, що супроводжується проводкою Дт 313 «Інші рахунки в банках у національній валюті» і Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті». При оплаті чеком за товари в бухгалтерії робиться запис Дт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» і Кт 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті». Суми, що залишилися не використаними і повернуті в банк, списуються з Кт 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» у Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

На рахунку 33 «Інші кошти» ведеться облік наявності та руху грошових документів в іноземній і національній валютах за їхньою номінальною вартістю:

— поштові марки;
— оплачені проїзні документи;
— оплачені путівки в санаторіях, пансіонатах.

На цьому рахунку формується інформація про рух коштів у дорозі, тобто про суми, внесені у каси банків, ощадкаси та поштові відділення, для наступного зарахування на рахунки підприємства.

По Дт 33 «Інші кошти» відбивається надходження грошових документів у касу підприємства і коштів у дорозі, а по Кт — їхнє вибуття. Аналітичний облік грошових документів ведеться за їхніми видами. Одержання грошових документів підзвітними особами відбивається по Дт 331 «Грошові документи в національній валюті» і Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами», на суму витрачених грошових документів робиться запис по Дт 92 «Адміністративні витрати» і Кт 331 «Грошові документи в національній валюті».

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Який порядок організації розрахунків готівкою діє в Україні?
2. Що таке ліміт каси і як він установлюється?
3. Які терміни повернення готівки, взятої під звіт, у касу підприємства?
4. Якими документами оформляються касові операції?
5. Який порядок відкриття рахунків у банку?
6. Який порядок проведення розрахунків за допомогою платіжних доручень та платіжних вимог-доручень?
7. Як організувати і відобразити в обліку розрахунки за допомогою акредитивів?
8. Як організувати і відобразити в обліку операції по розрахунках за допомогою чеків?
9. Що являє собою виписка банку?
10. В яких випадках проводяться розрахунки за допомогою чеків?

1.3. Облік (довгострокових і поточних) фінансових інвестицій

Нормативні документи:

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» № 996 - XIV від 16.07.99р. (зі змінами і доповненнями);

План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99р. (зі змінами і доповненнями);

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України №87 від 31.03.99р. (зі змінами і доповненнями);

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 20 від 31.01.2000р. (зі змінами і доповненнями);

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 91 від 26.04.2000р. (зі змінами і доповненнями);

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 163 від 7 липня 1999р.(зі змінами і доповненнями).

Терміни і визначення

Фінансові інвестиції — активи, які утримує підприємство з метою збільшення прибутку (у вигляді відсотків і дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора;

Довгострокові фінансові інвестиції — фінансові інвестиції на період більше одного року, а також всі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який час;

Поточні фінансові інвестиції — це інвестиції, які підприємство утримує на строк, що перевищує один рік і які можуть бути вільно реалізовані в будь-який час (крім інвестицій, що є еквівалентами грошових коштів);

Зменшення корисності — це витрата економічної вигоди в сумі перевищення балансової вартості інвестиції над сумою, яку підприємство очікує отримати за час утримання інвестиції;

Амортизаційна собівартість фінансової інвестиції — собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії);

Дисконт — це сума перевищення вартості погашення боргових цінних паперів над їх собівартістю;

Премія — це сума перевищення собівартості боргових цінних паперів над вартістю їх погашення.

Класифікація фінансових інвестицій

Фінансові інвестиції визначаються як активи, що і утримуються підприємством з метою:

— одержання доходів у вигляді дивідендів або відсотків від їх володіння;

— набуття вигідних відносин з іншими підприємствами або контролю над їхньою діяльністю;

— набуття майбутніх вигід від зростання вартості здійснених інвестицій.

Залежно від виду відносин між інвестором та об'єктом інвестування вони поділяються на:

— інвестиції, що засвідчують відносини позики (облігації, казначейські зобов'язання, ощадні сертифікати);

— інвестиції, які засвідчують право власності на частку в майні іншого підприємства (дивіденди, акції).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції визначаються П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

Оцінка фінансових інвестицій при придбанні

Вид відносин (відносини позики або власності), що складаються між інвестором та об'єктом інвестування є основною ознакою їхньої оцінки.

Собівартість фінансових інвестицій під час придбання складається з:

— ціни придбання;

— витрат, пов'язаних з придбанням (податки, збори, обов'язкові платежі, мито, комісійні винагороди, інші витрати, пов'язані з придбанням інвестиції).

Під час придбання всі інвестиції оцінюються за собівартістю, яка залежно від способу набуття інвестицій визначається по-різному (рис. 1.1).

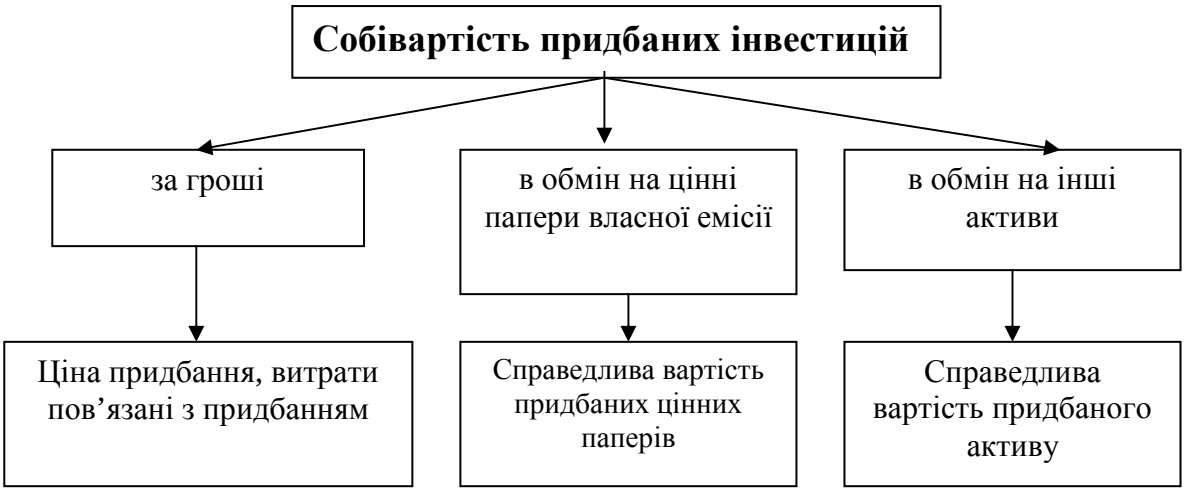

Рис. 1.1 – Складові собівартості фінансових інвестицій

У разі придбання інвестицій за грошові кошти собівартість складається з ціни придбання, комісійних винагород посередникам, мита, податків, зборів та обов'язкових платежів, інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їх придбанням.

Приклад: *Підприємство придбало 05.05.2011 року ощадні сертифікати банку на пред'явника на суму 2400 грн., сплачена комісійна винагорода за послуги, пов'язані з придбанням — 200 грн. Собівартість такої фінансової інвестиції становитиме 2600 грн. (2400 + 200).*

Справедливою вартістю (собівартістю) інвестицій, здійснених в обмін на цінні папери власної емісії, є поточна вартість таких цінних паперів на фондовому ринку, а за її відсутності — експертна оцінка.

При придбанні фінансових інвестицій шляхом обміну на цінні папери власної емісії собівартість фінансових інвестицій складається із справедливої вартості цінних паперів та витрат, пов'язаних з її придбанням.

Приклад: *Підприємство придбало облігації іншого підприємства на суму 6600 грн. в обмін на 50 акцій власної емісії. Номінальна вартість акцій становить 100 грн. за акцію, а на останніх торгах на фондовій біржі їхня вартість становить 120 грн. за акцію.*

Собівартість фінансової інвестиції становить 6000 грн. (50 акцій х 120 грн.).

Якщо фінансові інвестиції придбані шляхом обміну на інші активи, собівартість фінансових інвестицій складається із справедливої вартості переданих активів та витрат, пов'язаних з їх придбанням.

Справедливою вартістю (собівартістю) інвестицій, здійснених в обмін на інші активи, буде:

— при отриманні запасів — ціна їх реалізації або сучасна собівартість придбання;

— у разі отримання основних засобів — ринкова або відновлювальна (сучасна собівартість придбання) їхня вартість;

— у разі отримання нематеріальних активів — поточна ринкова вартість, а за відсутності такої — оціночна вартість.

Приклад: *В обмін на 40 акцій іншого підприємства було передано обладнання, первісна вартість якого становить 5000 грн., сума нарахованого зносу — 1500 грн. Сучасна вартість обладнання становить 2500 грн.*

Собівартість фінансової інвестиції становить 2500 грн.

Визначення справедливої вартості наведено в п. 4 П(с)БО 19, відповідно до якого сума, за якою може відбуватися обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

Стосовно цінних паперів справедлива вартість являє собою поточну ринкову вартість на фондовому ринку, а за її відсутності – експертну оцінку. Підтвердженням справедливої вартості власних цінних паперів може бути виписка зі звіту біржі про ціну такого цінного паперу.

Аналогічний підхід застосовують до первісної оцінки фінансових інвестицій, придбаних шляхом обміну на інші активи, коли собівартість фінансових інвестицій дорівнює справедливій вартості цих активів.

Оцінка інвестицій на дату балансу

На кожну дату балансу фінансові інвестиції відображають з використанням таких оцінок:

— за справедливою вартістю;

— за собівартістю з урахуванням зменшення корисності;

— за амортизаційною собівартістю;

— за вартістю, яка визначена за методом участі в капіталі.

Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або які обчислюються за методом участі в капіталі) відображаються на дату балансу за справедливою вартістю.

У випадку, коли справедливу вартість фінансової інвестиції достовірно визначити неможливо, така інвестиція відображається на дату балансу за собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції.

Особливий порядок визначення балансової вартості інвестицій використовують для оцінки фінансових інвестицій, які придбані та утримуються до строку погашення (боргові цінні папери). Такі інвестиції відображаються на дату балансу за амортизаційною собівартістю.

Для оцінки інвестицій в асоційовані та дочірні підприємства, в спільну діяльність із створенням юридичної особи фінансові інвестиції на дату балансу відображаються за вартістю, визначеною методом участі в капіталі. За справедливою вартістю або собівартістю з урахуванням зменшення корисності такі інвестиції можуть оцінюватися, якщо вони придбані та утримуються виключно для продажу протягом 12 місяців з дати їх придбання.

Відображення фінансових інвестицій в обліку

В обліку розділяють підприємства залежно від рівня впливу інвестора на це підприємство:

асоційоване підприємство — коли інвестору належить контрольний пакет (більше 20 %) акцій (голосів) і воно не є дочірнім або спільним;

дочірнє підприємство — коли підприємство знаходиться під вирішальним впливом на фінансову, господарську і комерційну політику (під контролем) материнського (холдингового) підприємства;

спільна діяльність — це господарська діяльність із створенням або без створення юридичної особи, яка є об’єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Довгострокові фінансові інвестиції обліковуються на рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», на якому узагальнюється інформація про наявність і рух довгострокових фінансових інвестицій в інші підприємства у вигляді цінних паперів, внесків до статутних фондів, облігацій державних і місцевих позик. Цей рахунок 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»;

Поточні фінансові інвестиції обліковуються на рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції», де фіксується наявність і рух поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів. Цей рахунок має субрахунки:

352 «Інші поточні фінансові інвестиції»;

351 «Еквіваленти грошових коштів.

Метод обліку фінансових інвестицій за справедливою вартістю використовується до ринкових інвестицій, за якими справедлива вартість визначається на підставі котировок активів, що є предметом інвестування.

Якщо справедлива вартість фінансових інвестицій відхиляється від їхньої балансової вартості, треба проводити переоцінку, результат якої визнається як інші доходи або інші витрати. У бухгалтерському обліку потрібно зробити такі записи (рис. 1.2.):

Рис. 1.2 – Переоцінка фінансових інвестицій

У випадках, коли справедливу (ринкову) вартість фінансових інвестицій визначити не можливо, застосовується метод оцінки за собівартістю з урахування зменшення корисності.

Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій у бухгалтерському обліку відображають записом:

Дебет 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»;

Кредит 352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

Відображення фінансових інвестицій
за методом ефективної ставки відсотка

Метод ефективної ставки відсотка використовують для обліку фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до погашення (як правило, це довгострокові фінансові інвестиції, боргові цінні папери). Суть методу полягає в амортизації різниці між собівартістю фінансової інвестиції та сумою, яку підприємство очікує отримати в результаті її погашення (викупу), з урахуванням нарахованих відсотків. Премія і дисконт

амортизуються таким чином, щоб в результаті отримати постійну ставку доходності відносно балансової вартості інвестиції на початок кожного року її утримання.

Ефективну ставку відсотка розраховують з використанням таких формул:

у випадку придбання інвестиції з дисконтом (за ціною нижче номінальної):

$$\frac{\text{Річний дохід за фіксованою ставкою відсотка} + \frac{\text{Загальна сума дисконту}}{\text{Загальна кількість років утримання інвестиції}}}{\text{(собівартість фінансової інвестиції + вартість погашення фінансової інвестиції) : 2}}$$

у випадку придбання інвестиції з премією (за ціною вище номінальної):

$$\frac{\text{Річний дохід за фіксованою ставкою відсотка} - \frac{\text{Загальна сума дисконту}}{\text{Загальна кількість років утримання інвестиції}}}{\text{(собівартість фінансової інвестиції + вартість погашення фінансової інвестиції) : 2}}$$

Амортизаційна собівартість фінансової інвестиції — собівартість фінансової інвестиції з урахування часткового її списання у результаті зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Річну суму амортизації визначають за формулами:

— у випадку амортизації дисконту:

$$\text{Балансова вартість інвестиції на початок року} \times \text{Ефективна ставка відсотка} - \text{Річний дохід за фіксованою ставкою відсотка}$$

— у випадку амортизації премії:

$$\text{Річний дохід за фіксованою ставкою відсотка} - \text{Балансова вартість інвестиції на початок року} \times \text{Ефективна ставка відсотка}$$

У бухгалтерському обліку відображення доходу від інвестицій, що обліковуються за амортизаційною собівартістю, проводять таким чином (рис. 1.3.):

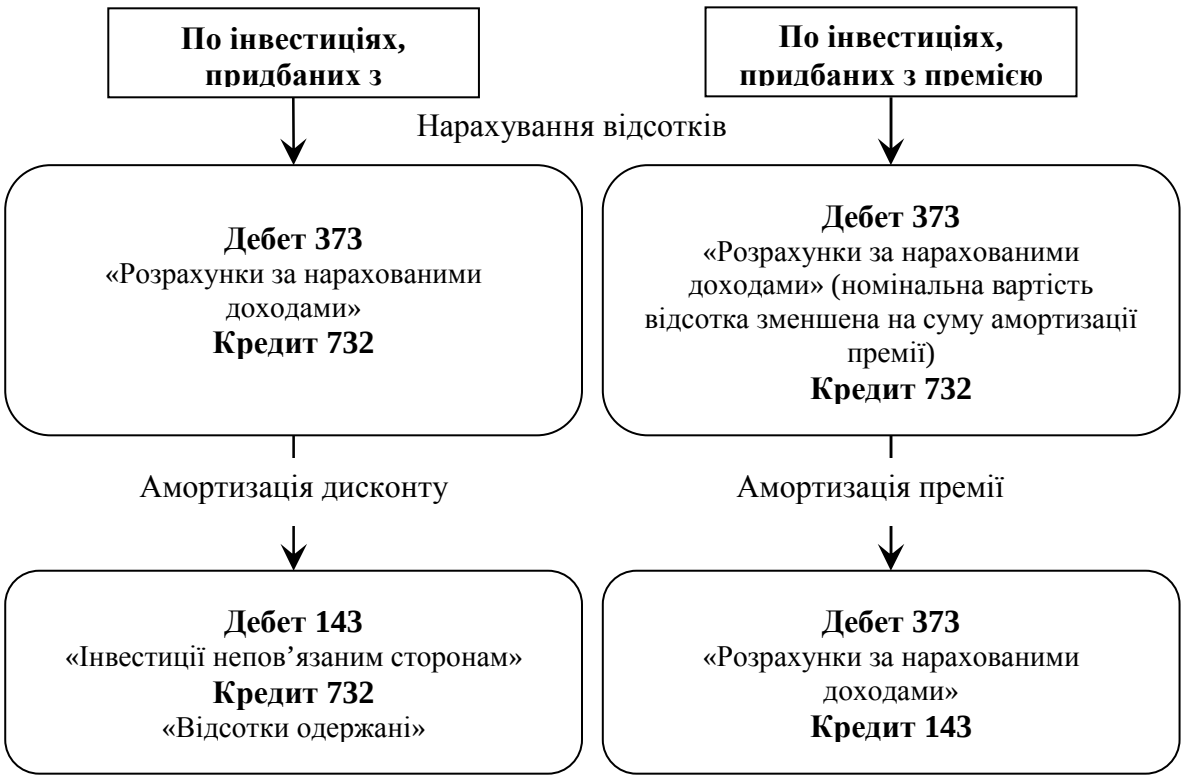

Рис. 1.3 – Облік доходу від інвестицій, що обліковуються за амортизаційною собівартістю

Приклад*: [голов] 2 січня 2010 р. підприємство "ОВДП" придбало облігації номінальною вартістю 1 000 000 грн з річною фіксованою ставкою 10 % з метою їх утримання до погашення. Ціна придбання – 900 000 грн. Облігації були випущені строком на чотири роки. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року.*

Дисконт за облігацією = 1 000 000 – 900 000 = 100 000 грн.

Визначення ефективної ставки відсотка:

$$\textbf{Ефективна ставка відсотка} = \frac{1\,000\,000 \times 10\% + 100\,000 : 4}{(900\,000 + 1\,000\,000) / 2} = \textbf{13,1579 \%}$$

Таблиця 1.2 – Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн.	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.	Сума амортизації дисконту, грн. (гр.3 – гр.2)	Амортизована собівартість інвестиції, грн.
1	**2**	**3**	**4**	**5**
02.01.2010				900 000
31.12.2010	100 000	118 421	18 421	918 421
31.12.2011	100 000	120 845	20 845	939 266
31.12.2012	100 000	123 588	23 588	962 854
31.12.2013	100 000	137 146	37 146	1 000 000
Підсумок	**400 000**	**500 000**	**100 000**	**X**

Таблиця 1.3 – Відображення в обліку облігацій, придбаних з дисконтом

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	**02.01.2010р**. Зарахування придбаних облігацій до складу фінансових інвестицій за ціною придбання	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	900 000
2	**31.12.2010 р**. Нарахування відсоткового доходу до отримання	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	732 «Відсотки одержані»	100 000
3	Амортизація дисконту	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	732 «Відсотки одержані»	18 421
4	Отримання відсотків за облігацією	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	100 000
5	**31.12.2011 р**. Нарахування відсоткового доходу до отримання	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	732 «Відсотки одержані»	100 000
6	Амортизація дисконту	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	732 «Відсотки одержані»	20 845
7	Отримання відсотків за облігацією	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	100 000
8	**31.12.2012 р**. Нарахування відсоткового доходу до отримання	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	732 «Відсотки одержані»	100 000
9	Амортизація дисконту	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	732 «Відсотки одержані»	23 588
10	Отримання відсотків за облігацією	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	100 000
11	**31.12.2013 р**. Нарахування відсоткового доходу до отримання	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	732 «Відсотки одержані»	100 000
12	Амортизація дисконту	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	732 «Відсотки одержані»	37 146
13	Отримання відсотків за облігацією	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	100 000
14	Повернення номінальної суми облігації	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	1 000 000

Відображення фінансових інвестицій за методом участі в капіталі

Фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні й спільні підприємства обліковують за методом участі в капіталі за винятком випадків коли, вони придбані й утримуються виключно для продажу протягом 12 місяців з дати придбання, та коли діяльність підприємства здійснюється в умовах, що обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує 12 місяців.

Фінансові інвестиції, які обліковують за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням усіх змін у власному капіталі об'єкта інвестування крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування. Оцінку та облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі проводять по кожній інвестиції.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування (рис. 1.4).

На суму, яка є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період з включенням цієї суми до складу доходів (втрат) від участі в капіталі. Одночасно балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування.

На частку інвестора в сумі інших змін у власному капіталі об'єкта інвестування за звітний період (крім змін за рахунок прибутку або збитку) з включенням (виключенням) цієї суми у відповідні статті власного капіталу.

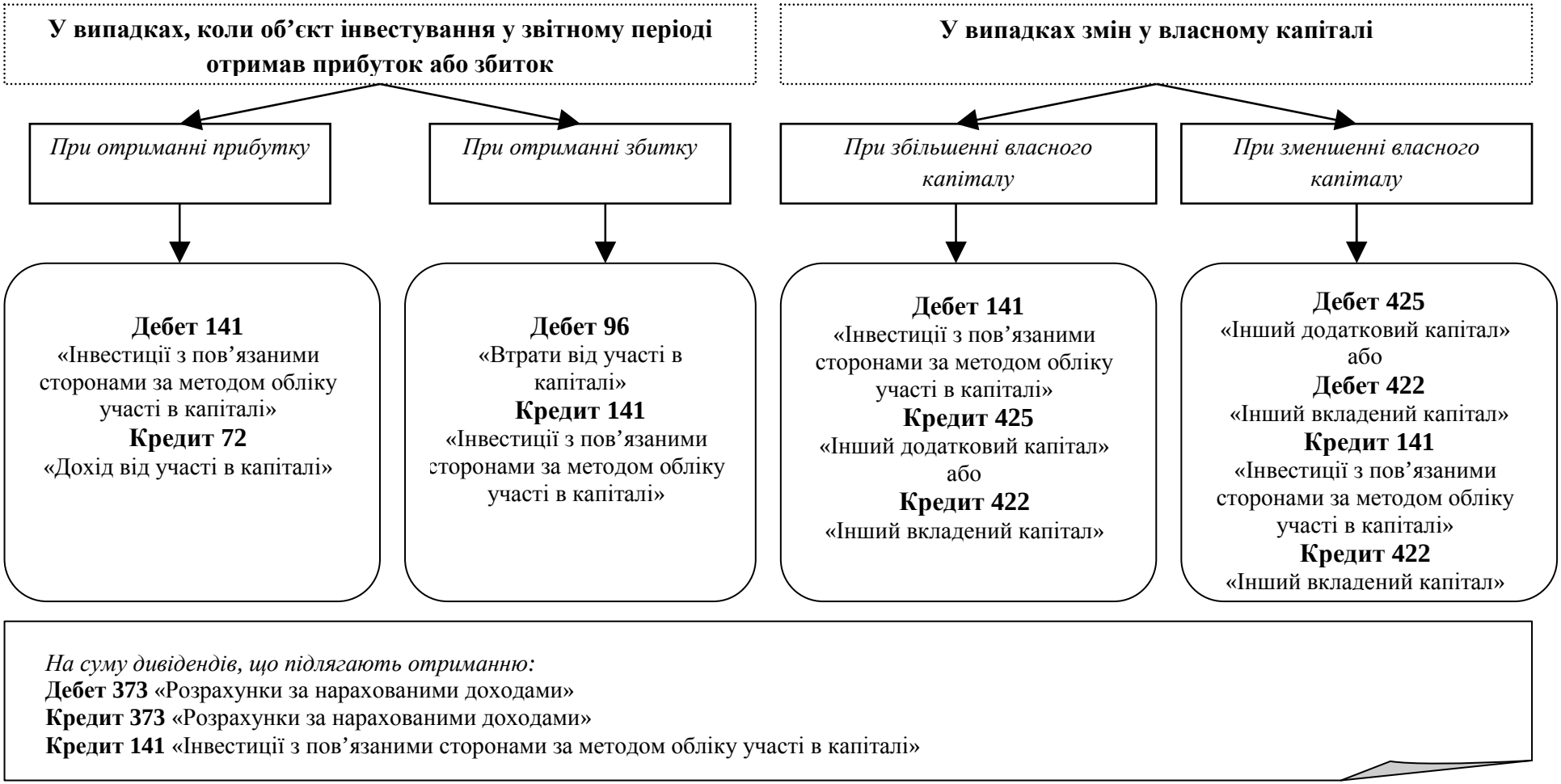

Рис. 1.4 – Облік балансової вартості інвестиції у власному капіталі об’єкта інвестування

Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора в сумі інших змін у власному капіталі об’єкта інвестування більша відповідної статті власного капіталу інвестора, то на таку різницю зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий збиток) (рис. 1.5).

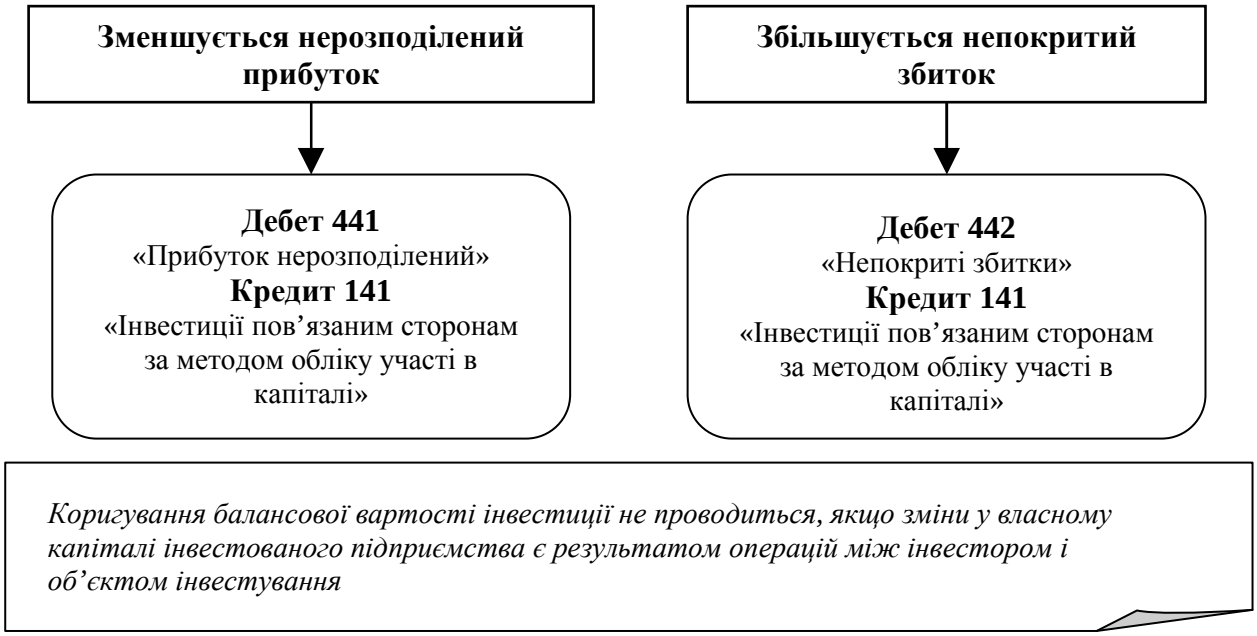

Рис. 1.5 – Корегування балансової вартості інвестиції

Приклад: *Підприємство володіє 30 % акцій іншого підприємства, тобто здійснює контроль над його діяльністю. Первісна вартість придбаних акцій становила 100 000 грн. Протягом року об’єктом інвестування отримано прибуток у розмірі 60 000 грн, проведена уцінка основних засобів в сумі 20 000 грн і виплачено дивіденди на суму 50 000 грн.*

Балансову вартість інвестиції на кінець звітного періоду скорегувати на:

— частки інвестора в чистому прибутку об’єкта інвестування — 18 000 грн (60 000 х 30 %);

— частки інвестора у зменшенні іншого додаткового капіталу (від уцінки основних засобів) об’єкта інвестування — 6000 грн (20 000 х 30 %);

— частки інвестора у дивідендах — 15 000 грн (50 000 х 30 %) і становитиме:

Балансова вартість інвестиції на кінець періоду дорівнює 97 000 грн (100 000 +18 000 – 6 000 – 15 000).

Таблиця 1.4 – Операції з врегулювання вартості інвестиції, яка обліковується за методом участі в капіталі

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Збільшення вартості інвестиції на частку в чистому прибутку	Д-т 141	К-т 72	18000
2	Зменшення вартості інвестиції на частку в зменшенні іншого додаткового капіталу	Д-т 96	К-т 141	6000
3	Зменшення вартості інвестиції на частку отриманих дивідендів	Д-т 373	К-т 141	15 000

Зменшення балансової вартості відображається у бухгалтерському обліку тільки на суму, що не призводить до від'ємного значення вартості фінансових інвестицій. Фінансові інвестиції, які внаслідок зменшення їхньої балансової вартості досягли нульової, відображають у бухгалтерському обліку у складі фінансових інвестицій за нульовою вартістю.

Фінансові інвестиції у спільну діяльність із створенням юридичної особи відображаються контрольним учасником за методом участі в капіталі з останнього дня місяця, в якому він став контрольним або суттєво впливаючим.

Облік інвестицій, які утримуються для продажу

У випадках, коли інвестор вносить або продає активи об'єкта інвестування, такі операції відображають тільки тоді, коли такі активи підприємство реалізує третім особам, або в період амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів таким чином (рис 1.6).

Інвестиції, які утримують для перепродажу, мають бути переоцінені на дату балансу за кожною інвестицією окремо, виходячи з їхньої справедливої вартості.

Приклад: *Підприємство станом на 17 січня 2010 р. має такі фінансові інвестиції (облігації інших підприємств):*

- інвестиції в підприємство А — 1000 грн (ринкова вартість -1100 грн);

- інвестиції в підприємство Б — 1090 грн (ринкова вартість - 1040 грн);

- інвестиції в підприємство В — 950 грн (ринкова вартість - 960 грн).

Рис. 1.6 – Зображення операцій продажу та внеску активу до об'єкта інвестування

У бухгалтерському обліку переоцінка інвестицій на звітну дату буде відображена у табл.1.5.

Таблиця 1.5 – Переоцінка інвестицій на звітну дату

Дата	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
31.12.2010	Переоцінка вартості інвестицій А	14, 35	746	100
31.12.2010	Переоцінка вартості інвестицій в підприємство Б	975	14,15	50
31.12.2000	Переоцінка вартості інвестицій в підприємство В	14,15	746	10

На дату реалізації таких фінансових інвестицій їх собівартість та будь-які витрати, пов'язані з реалізацією, списують в дебет рахунка 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій». Виручку від реалізації відображають за кредитом рахунку 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій». Наприкінці звітного періоду собівартість фінансових інвестицій та дохід від їх реалізації списують на рахунок 793 «Результат іншої звичайної діяльності», на якому і визначають фінансовий результат від інвестиційної діяльності підприємства.

Приклад: *Підприємство 16.03.2010 р. придбало ощадний сертифікат банку на пред'явника на суму 1500 грн з метою його подальшого продажу при зростанні ринкової вартості. За результатами торгів на фондовій біржі 18.06.2010 р. вартість ощадного сертифіката банку зросла і склала 2000 грн. Підприємство продає зазначений сертифікат. Сплачена комісійна винагорода — 60 грн брокерській конторі за здійснену реалізацію.*

Відображення в обліку реалізації ощадного сертифіката показано в табл. 1.6.

Таблиця 1.6 – Відображення в обліку реалізації ощадного сертифіката

Дата	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
14.03.2010	Придбання ощадного сертифіката	351	311	1500
18.06.10	Списання собівартості сертифіката при реалізації	975	351	1500
	Сплачена комісійна винагорода	975	311	60
	Отримана виручка за реалізований сертифікат	311	741	2000
31.12.2010	Списується собівартість реалізованого сертифіката	793	975	1560
	Списується дохід від реалізації сертифіката	741	793	2000
	Визначено та списано фінансовий результат від інвестиційної діяльності підприємства (2000 грн – 1500 – 60)	793	441	440

Внесення інвестицій у спільну діяльність всі учасники, крім уповноваженого на ведення бухгалтерського обліку спільної діяльності, відображають проводкою Дт 143 «Інвестиції непов'язаним особам» Кт рахунків обліку активів, а уповноважений учасник свою інвестицію відобразить переведенням активів з основних рахунків балансу на відповідні субрахунки спільної діяльності. Інвестиції інших учасників відображають по Дт субрахунків спільної діяльності в кореспонденції з Кт рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Подальший облік операцій спільної діяльності та визначення фінансових результатів уповноважений учасник веде на субрахунках спільної діяльності у відповідності з Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Які інвестиції вважають довгостроковими, а які поточними?
2. Як визначається собівартість інвестиції залежно від способу придбання?
3. Який склад первинної вартості фінансової інвестиції?
4. За якими оцінками може оцінюватися фінансова інвестиція на дату балансу?
5. Коли визнають дохід від дивідендів?
6. Як відображаються в обліку поточні фінансові інвестиції за справедливою вартістю?
7. Як відображають в обліку поточні фінансові інвестиції за собівартістю з урахуванням зменшення корисності?
8. Як визначають амортизаційну собівартість фінансової інвестиції?
9. Як визначають ефективну ставку відсотка?
10. Який порядок обліку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі?

1.4. Облік дебіторської заборгованості матеріальних активів

Нормативні документи:

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999р. № 237 (зі змінами і доповненнями);

Про відображення у бухгалтерському обліку резерву сумнівних боргів / Лист Міністерства фінансів України № 31-04200-01-29/1 – 2137 від 07.07.2004р./.

Терміни і визначення

Дебіторська заборгованість — це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

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

Операційний цикл — час між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції, робіт, послуг (товарів).

Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи – сума дебіторської заборгованості фізичних і юридичних осіб, яка не виникає у ході нормального операційного циклу і буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

Поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, що виникає у ході нормального операційного циклу і буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

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

Справедлива вартість дебіторської заборгованості — теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає отриманню, що визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою за вирахуванням резерву сумнівних боргів та витрат на отримання дебіторської заборгованості.

Безнадійна дебіторська заборгованість — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давнини.

Визнання дебіторської заборгованості

Підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форм власності при формуванні й узагальненні в бухгалтерському обліку і звітності інформації про дебіторську заборгованість мають керуватися нормами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» (далі П(с)БО 10).

П(с)БО10 визначає методологічні основи формування в бухгалтерському обліку і розкриття у фінансовій звітності інформації про дебіторську заборгованість. Норми цього Положення застосовують з урахуванням

особливостей оцінки і розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості, встановлених іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що норми П(с)БО10 не поширюються на бюджетні установи.

Критерії визнання дебіторської заборгованості, аналогічні критеріям визнання активів

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо:

- існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод;
- сума може бути достовірно визначена.

Для визнання поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги необхідно, щоб виконувалися критерії визнання доходу:

- 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).

Класифікація дебіторської заборгованості

Під дебіторською заборгованістю слід розуміти заборгованість юридичних і фізичних осіб, яка виникла внаслідок минулих подій, що заборгували підприємству визначені суми коштів, їхніх еквівалентів або інших активів.

З метою складання фінансової звітності дебіторську заборгованість класифікують за такими ознаками:

- термінів погашення та зв'язок з нормальним операційним циклом;
- об'єктів щодо яких виникла дебіторська заборгованість;
- своєчасності оплати дебіторської заборгованості.

Виділяють довгострокову й поточну дебіторську заборгованість (рис. 1.7.).

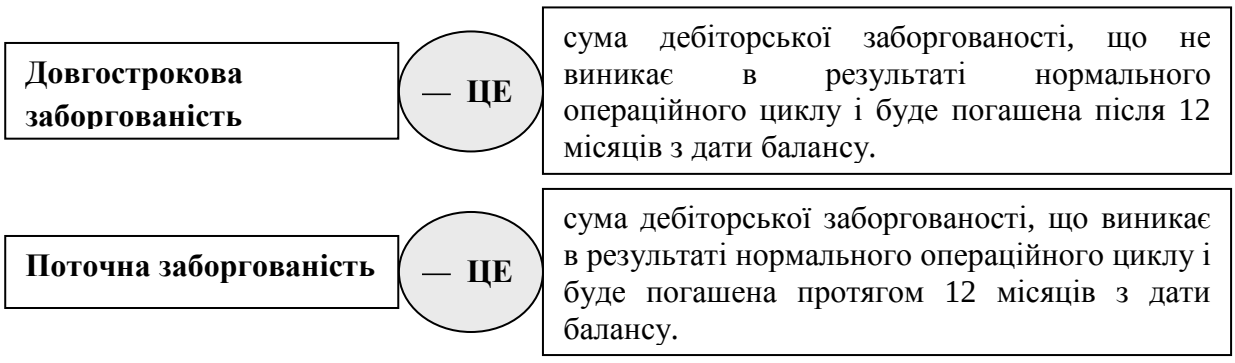

Рис. 1.7 – Визнання довгострокової і поточної дебіторської заборгованості

Довгострокову дебіторську заборгованість обліковують на рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», який має такі субрахунки:

181 — «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»;

182 — «Довгострокові векселі одержані»;

183 — «Інша дебіторська заборгованість»;

184 — «Інші необоротні активи».

Поточною також вважають дебіторську заборгованість, що продовжується більше одного року, але очікується, що вона буде погашена в ході нормального операційного циклу підприємства.

Поточну дебіторську заборгованість по об’єктах виникнення класифікують як: (рис. 1.8).

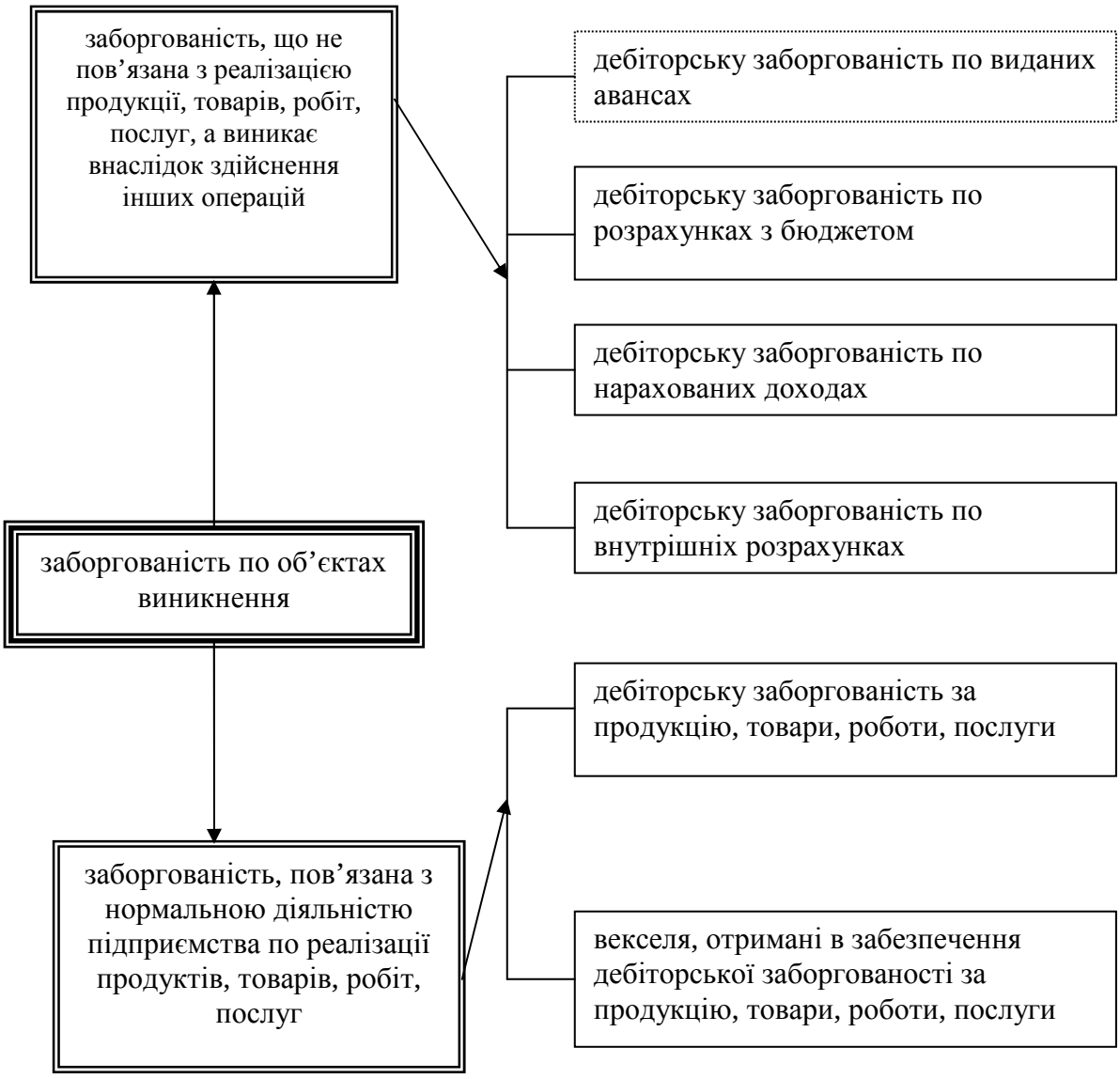

Рис. 1.8 – Дебіторська заборгованість по об’єктах виникнення

Поточна дебіторська заборгованість, пов’язана з реалізацією продукції, товарів, послуг, представлена в Балансі у складі оборотних активів окремими статтями вказаних різновидів.

Залежно від своєчасності оплати дебіторську заборгованість поділяють на:

- дебіторську заборгованість, термін оплати якої не наступив (нормальна);
- дебіторську заборгованість, не оплачену в термін (прострочена);
- дебіторську заборгованість, по якій минув термін позовної давності (безнадійна).

Довгострокова дебіторська заборгованість представлена на рис. 1.9.

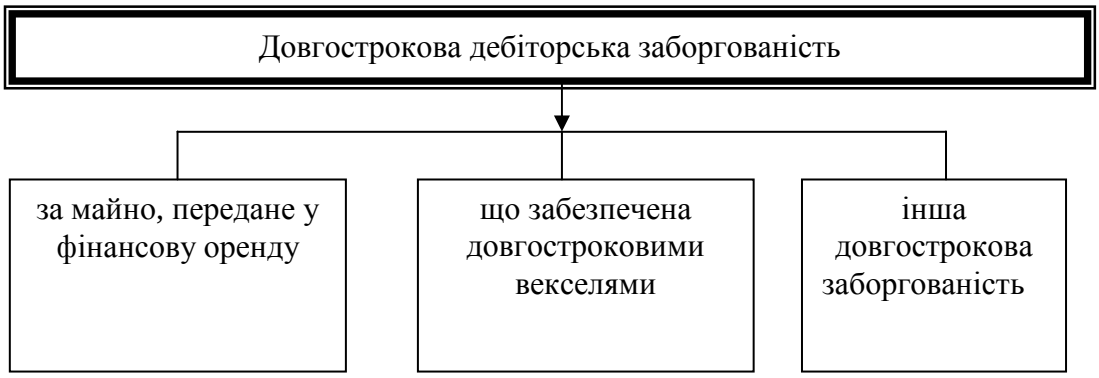

Рис. 1.9 – Класифікація довгострокової дебіторської заборгованості

Безнадійна дебіторська заборгованість — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давнини.

Можна виділити ще два особливі види дебіторської заборгованості:

— відстрочені податкові активи — сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах і виникає у випадку, коли обліковий прибуток менший за податковий прибуток. Відстрочені податкові активи відображають у рядку 060 Балансу в складі довгострокової дебіторської заборгованості;

— витрати майбутніх періодів — витрати, здійснені у звітному періоді, але які будуть визнані витратами у Звіті про фінансові результати в майбутніх звітних періодах згідно з принципом відповідності доходів та витрат. Такі витрати тимчасово відображаються в окремому розділі Балансу.

Первинна оцінка довгострокової дебіторської заборгованості

Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються відсотки, оцінюють і відображують в Балансі за її нинішньою вартістю.

Нинішня вартість — це дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), що буде очікувано отримана для погашення цієї заборгованості. Визначення нинішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

Виділяють такі види довгострокової дебіторської заборгованості:

- дебіторська заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду;
- довгострокові векселі одержані;
- інша довгострокова дебіторська заборгованість.

Дебіторська заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду — це сума мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню (іншими словами, це теперішня вартість сукупної суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості). Цей вид дебіторської заборгованості відображається на рахунку 181 «Заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду».

Векселі, одержані для забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості обліковують на рахунку 182 «Довгострокові векселі одержані». За дебетом рахунку відображають отримання векселя, за кредитом — отримання коштів у погашення векселів, отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо.

Інша довгострокова дебіторська заборгованість — це інші види розрахунків, які не можуть бути віднесені до попередніх видів. Їх обліковують на рахунку 183 «Інша дебіторська заборгованість».

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведуть за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення та погашення.

Первинна оцінка поточної дебіторської заборгованості

Виділяють такі види поточної дебіторської заборгованості:

— дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (забезпечена і незабезпечена векселями);

— дебіторська заборгованість за розрахунками (з бюджетом, за виданими авансами, з нарахованих доходів, із внутрішніх розрахунків);

— інша дебіторська заборгованість.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги виникає, в момент реалізації продукції (товари, роботи, послуги). Таку дебіторську заборгованість визнає актив одночасно з визнанням доходу від реалізації товарів, робіт і послуг та оцінюється за первинною вартістю.

Облік поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги ведуть на субрахунках 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» та 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

За дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» відображають вартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг, яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов’язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів і включають до вартості реалізації.

Якщо реалізація товарів, робіт і послуг відбувається з відстрочкою платежу та утворюється різниця між справедливою вартістю дебіторської заборгованості й сумою грошових коштів, що підлягають отриманню, то таку

дебіторську заборгованість визнають як дебіторську заборгованість за нарахованими доходами (відсотками). Коли різниця не суттєва (менша 5%), дисконтування не здійснюється.

Для обліку іншої поточної дебіторської заборгованості «Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999р. №291, передбачені рахунки:

371 «Розрахунки за виданими авансами»;
372 «Розрахунки з підзвітними особами»;
373 «Розрахунки за доходами»;
374 «Розрахунки за претензіями»;
375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»;
376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок»;
377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Оцінка та облік поточної дебіторської заборгованості

У Балансі відображають первинну вартість дебіторської заборгованості, її чисту реалізаційну вартість і резерв сумнівних боргів.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги	=	**Первісна вартість дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги**	–	**Резерв сумнівних боргів**

Оцінка поточної дебіторської заборгованості на дату балансу залежить від ступеню можливості її погашення. Так, залежно від платоспроможності дебіторів, можуть мати місце:

- поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, за якою існує непевність її погашення боржником;
- поточна заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, за якою існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув термін позовної давнини.

Для достовірної оцінки поточної дебіторської заборгованості на дату балансу необхідно виключати безнадійну дебіторську заборгованість зі складу поточної дебіторської заборгованості.

Відповідно до п.8. П(с)БО 10 передбачені такі методи визначення сумнівних боргів (рис. 1.10).

За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величину резерву визначають на основі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

За методом застосування коефіцієнта сумнівності величину резерву розраховують шляхом множення суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Коефіцієнт сумнівності можна розраховувати такими способами:

— визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;

— класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;

— визначення середньої питомої ваги списаної на протязі періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років.

Рис. 1.10 – Методи визнання розміру резерву сумнівних боргів

Створення резерву сумнівних боргів, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів, передбачає аналіз платоспроможності за попередні періоди кожного з дебіторів підприємства. Для визначення суми резерву сумнівних боргів розраховують наступні показники:

1) відсоток безнадійних боргів по оплаті дебіторської заборгованості кожним дебітором за попередні періоди;

2) сума дебіторської заборгованості за звітний період.

При застосуванні даного розрахунку питомої ваги безнадійних боргів в чистому доході аналізують показники безнадійної заборгованості за минулі періоди. Питому вагу визначають як відношення безнадійної заборгованості за минулі періоди до суми чистого доходу за ті ж періоди. Після чого питому вагу множать на суму чистого доходу за поточний період.

Створення резерву сумнівних боргів, виходячи з класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення, передбачає групування дебіторської заборгованості за строками її погашення з установленням коефіцієнта сумнівних боргів для кожної групи. Для розрахунку суми резерву сумнівних боргів визначають такі показники:

1) коефіцієнт сумнівності (відсоток безнадійних боргів) з оплати дебіторської заборгованості, виходячи з фактичної суми безнадійної

дебіторської заборгованості за попередні періоди, згрупованої зі зростанням термінів непогашення;

2) сума поточної дебіторської заборгованості, згрупованої за відповідними групами збільшення термінів її непогашення.

Створення резерву сумнівних боргів на підставі визначення середньої питомої ваги, списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості, передбачає розрахунок суми списаної дебіторської заборгованості за 3-5 років та сальдо дебіторської заборгованості на початок цих періодів. Коефіцієнт сумнівності розраховують шляхом визначення питомої ваги за кожний період окремо та виведення середньої.

Для нарахування та обліку резервів сумнівних боргів «Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» та Інструкцією про його застосування, передбачений балансовий контрактивний рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів».

Створення резерву відображають у кореспонденції з рахунками обліку витрат та рахунками обліку дебіторської заборгованості.

Зменшення нарахованих резервів відображають у кореспонденції з рахунками обліку доходів.

Аналітичний облік на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» ведуть в розрізі боржників або за термінами непогашення дебіторської заборгованості.

Суму списаної дебіторської заборгованості враховують на забалансовому субрахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» протягом не менше трьох років від дати списання для спостереження за можливістю її отримання у разі зміни майнового стану боржника.

Дебіторську заборгованість остаточно списують із субрахунку 071 після надходження коштів у порядку відшкодування або в зв'язку із закінченням терміну обліку такої заборгованості (табл. 1.7).

Таблиця 1.7. – Відображення в обліку резерву сумнівних боргів

Зміст операції	Дебет	Кредит
Створення резерву сумнівних боргів на дату балансу	944	38
Списання безнадійної заборгованості за товари (роботи, послуги) за рахунок резерву сумнівних боргів	38	361
Сума списаної дебіторської заборгованості на забалансовий рахунок	071	—
Списана із-за балансу сума заборгованості по закінченні строку позивної давнини	—	071
Нарахування резерву сумнівних боргів у випадку перевищення безнадійних боргів над залишком нарахованого резерву сумнівних боргів на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів»	944	38
Відображення списання безнадійної заборгованості за товари (роботи, послуги) в частині перевищення суми створеного резерву	944	361
Відновлення раніше списаної дебіторської заборгованості як безнадійної	36	716
Відображення списання іншої дебіторської заборгованості, не пов'язаної з реалізацією продукції, товарів (робіт, послуг)	944	377
Відображення визнання доходу від погашення боржником раніше списаної дебіторської заборгованості	311	716

Відновлення суми заборгованості, що раніше була визнана безнадійною в результаті зміни фінансового становища покупця, відображають записом:

дебет рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»;

кредит рахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Нараховану суму резерву сумнівних боргів за звітний період показують у «Звіті про фінансові результати» в складі інших операційних витрат (рядок 090).

При використанні методів створення резерву на підставі платоспроможності окремих дебіторів і періодизації дебіторської заборгованості загальну суму розрахованого резерву заносять в дебет субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» і кредит рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» за умови, що початкове сальдо резерву є нульовим.

Якщо початкове сальдо рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» кредитове, то запис за його нарахуванням здійснюють на різницю між розрахованою сумою резерву і залишком резерву, тобто так, щоб кінцеве сальдо рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» дорівнювало розрахованій величині резерву сумнівних боргів на дату балансу.

Заборгованість за всіма видами, що визнана безнадійною, має бути виключена з активів Балансу і списана:

- дебіторську заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги списують за рахунок резерву сумнівних боргів, що не впливає на фінансові результати;
- інші види дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною, списують безпосередньо на витрати в тому періоді, коли заборгованість була визнана безнадійною.

Якщо сума безнадійної дебіторської заборгованості перевищує суму резерву сумнівних боргів, то різницю списують безпосередньо на витрати періоду:

— дебет 944 «Сумнівні й безнадійні борги»;

— кредит 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Виходячи зі змісту п.8 П(с)БО 10, обов’язковим є контроль за величиною резерву сумнівних боргів на дату балансу.

При застосуванні способу оцінки величини резерву сумнівних боргів, виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході на умовах наступної оплати слід мати на увазі, що:

— базовим періодом для розрахунків пропонують використовувати рік;

— у розрахунках бере участь визнана безнадійна заборгованість;

— підприємство самостійно вибирає період для спостереження.

Приклад: *У табл. 1.8 наведені вихідні дані для розрахунку питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації.*

Таблиця 1.8 – Застосування методу визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації

Рік	Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, послуг на умовах наступної оплати	Сума дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, що визнана безнадійною
2011	15 000 000	9 000

Коефіцієнт сумнівності склав: 9 000 грн: 15 000 000 грн = 0,0006.

Відрахування на створення резерву сумнівних боргів на 2012 рік складає: 18 000 000 (чистий доход від реалізації) х 0,0006 = 10 800 грн.

Принципова відмінність даного методу від методу класифікації дебіторської заборгованості полягає в тому, що отримана в результаті величина резерву сумнівних боргів не є обмеженням резерву сумнівних боргів, яку необхідно показати на дату балансу. Величину резерву сумнівних боргів додають до сальдо такого резерву на дату балансу.

Відповідно до методики, величина коефіцієнтів сумнівності для кожної з груп дебіторської заборгованості може змінюватися залежно від зміни показників періоду спостереження.

Приклад: *Підприємство оцінює величину резерву сумнівних боргів на 31 березня 2011р. Для спостереження обраний період з жовтня 2010р. по березень 2011р., протягом якого безнадійна дебіторська заборгованість списувалася так, як показано в табл. 1.9.*

Таблиця 1.9 – Оцінка величини резерву сумнівних боргів на підставі класифікації дебіторської заборгованості станом на 31 березня 2011р.

Місяць	Фактичне списання безнадійної заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, грн.			Сальдо дебіторської заборгованості за продукцію, роботи, послуги на кінець попереднього місяця		
	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
Жовтень 2010р.	300	-	770	16000	12000	11000
Листопад 2010р.	-	650	-	18000	11500	13000
Грудень 2010р.	550	850	1400	17000	14000	16000
Січень 2011р	-	-	1000	16500	15000	17000
Лютий 2011р.	200	-	900	16000	14000	17500
Березень 2011р.	-	500	1500	15000	13000	18500
Разом	1050	2000	5570	X	X	X

Коефіцієнти сумнівності для кожної з груп складуть:

першої — (300 : 16000 + 550 : 17000 + 200 : 16000) : 6 = 0,011 (1,1 %);

другої — (650 : 11500 + 850 : 14000 + 500 : 13000) : 6 = 0,026 (2,6 %);

третьої — (770 : 11000 + 1400 : 16000 + 1000 : 17000 + 900 : 17500 + + 1500 : 18500) : 6 = 0,058 (5,8 %).

Величина резерву сумнівних боргів, отримана на підставі розрахованих у такий спосіб коефіцієнтів сумнівності, є орієнтиром для визначення граничного значення резерву сумнівних боргів на дату балансу.

Таким чином, граничним орієнтиром величини резерву сумнівних боргів станом на 31 березня 2011р. буде: (15000 х 0,011 + 13000 х 0,026 + + 18500 х 0,058) = 1576 (грн). Наприклад, якщо величина резерву сумнівних боргів станом на 31 березня 2011р. складала 1200 грн, то потрібно збільшити величину такого резерву записом Дт 944 - Кт 38 на суму 376 грн (1576 грн - 1200 грн). Якби величина резерву сумнівних боргів станом на 31 березня 2011р. дорівнювала 1700 грн, то потрібне додаткове списання заборгованості як безнадійної записом Дт 38 - Кт 36 на суму 124 грн (1700 грн - 1576 грн).

Метод класифікації дебіторської заборгованості має такі особливості:

— застосовує як базовий період для спостереження не місяць, а рік;

— використовує в розрахунках не фактично списану безнадійну заборгованість, а дебіторську заборгованість, визнану безнадійною;

— групові коефіцієнти сумнівності не зважуються за базовим періодом, а розраховуються за період спостереження в цілому.

Приклад: *Підприємство визначає величину сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості. Для визначення резерву сумнівних боргів підприємство обрало останні два роки (табл. 1.10).*

Таблиця 1.10 – Оцінка величини резерву сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості станом на 31 грудня 2012р.

Дата балансу	Сальдо дебіторської заборгованості за продукцію, товари, послуги відповідної групи, грн			Заборгованість, визнана безнадійною в наступному році у складі сальдо дебіторської заборгованості за продукцію, товари, послуги відповідної групи на кінець попереднього року		
	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
31.12.2010р.	4000000	70000	3000	2000	200	590
31.12.2011р.	6000000	100000	7000	3000	1000	1410
Разом	10000000	170000	10000	5000	1200	2000
31.12.2012р.	70000	240000	26000	Х	Х	Х

Таким чином, коефіцієнт сумнівності відповідних груп дебіторської заборгованості складе:

— першої — (5000 : 10000000) = 0,0005;

— другої — (1200 : 170000) = 0,007;

— третьої — (2000 : 10000) = 0,2.

Величина резерву сумнівних боргів станом на 31 грудня 2012р. складе 7710 грн.

Отже, величина резерву сумнівних боргів станом на 31 грудня 2003р. складе: (700000 х 0,0005 + 240000 х 0,007 + 26000 х 0,2) = 7230 грн. Зміна тільки періоду спостереження привела до того, що величина резерву сумнівних боргів стала дорівнювати 7230 грн замість 7710 грн.

Відповідно до норм п. 8 П(с)БО 10 залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може перевищувати суму дебіторської заборгованості на ту ж саму дату.

Якщо підприємство сумнівається в платоспроможності дебітора, то весь його борг резервується як сумнівний записом Дт 944 «Сумнівні і безнадійні борги» — Кт 38 «Резерв сумнівних боргів». Якщо ж підприємство має достатні підстави одразу визнати борг такого дебітора безнадійним, то воно вправі одразу списати такий борг у витрати без резервування записом Дт 944 «Сумнівні й безнадійні борги» — Кт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» і потім спостерігати за таким боргом, записавши його за субрахунком 071 «Невідшкодовані нестачі й втрати від псування цінностей».

Розрахунок резерву сумнівних боргів проводять на підставі визначення питомої ваги списаної дебіторської заборгованості в сумі дебіторської заборгованості за часовий інтервал три роки та даних про списану дебіторську заборгованість і сальдо дебіторської заборгованості на початок кожного періоду розглянемо на **прикладі** (табл. 1.11).

Таблиця 1.11 – Дані про списану дебіторську заборгованість підприємства і сальдо дебіторської заборгованості на початок року

Рік	Списана дебіторська заборгованість за період, грн	Сальдо дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги на початок періоду, грн
2009	2700	100000
2010	2200	88000
2011	6000	120000
Разом	10900	308000

Коефіцієнт сумнівності можна порахувати так: (2700 : 100000 + + 2200 : 88000 + 6000 : 120000,00) : 3 = (0,027 + 0,025 + 0,05) : 3 = 0,034.

Сальдо дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги станом на 1 січня 2012 року становить 150000 грн. Тоді витрати на створення резерву сумнівних боргів складуть: 150000 х 0,034 = 5100 грн.

На суму 5100 грн у бухгалтерському обліку виконують запис по дебету рахунку 944 «Сумнівні й безнадійні борги» у кореспонденції із кредитом рахунку 38.

Методика оцінки платоспроможності дебіторів дозволяє застосовувати її для оцінки заборгованості за реалізовані: продукцію, товари, роботи, послуги, оформлені векселем.

Метод оцінки платоспроможності окремих дебіторів можна використовувати для оцінки поточної дебіторської заборгованості, відмінної від дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, яка наведена на рахунку «Інша поточна дебіторська заборгованість».

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, забезпечена векселями

Векселі, отримані для забезпечення дебіторської заборгованості за продукцію, товари, послуги, відбивають у Балансі за номінальною вартістю.

На дату Балансу векселі отримані варто показувати в Балансі, як і дебіторську заборгованість за реалізовані продукцію, товари, роботи, послуги за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату Балансу необхідно розраховувати величину резерву сумнівних боргів, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів за векселями або на основі класифікації дебіторської заборгованості, забезпеченої векселями. Для обліку резерву сумнівних боргів за векселями доцільно відкрити відповідний субрахунок до балансового контрактивного рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів».

Дебіторська заборгованість за розрахунками

Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом — це дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету. Облік такої заборгованості ведуть на рахунку 641 «Розрахунки за податками» й частково на рахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами». Крім платежів до бюджету на рахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» здійснюють облік платежів до позабюджетних фондів.

Дебіторська заборгованість за виданими авансами — сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів.

Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів — сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті та інших, що підлягають надходженню.

Дебіторська заборгованість з внутрішніх розрахунків — сума заборгованості пов'язаних сторін і дебіторська заборгованість з внутрішньовідомчих розрахунків.

Інша поточна дебіторська заборгованість — це дебіторська заборгованість, яка належить до оборотних активів, але не може бути віднесена до попередніх статей дебіторської заборгованості.

Для обліку списаної дебіторської заборгованості використовують позабалансовий рахунок 071 «Списана дебіторська заборгованість». На цьому рахунку обліковують списану дебіторську заборгованість протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у разі зміни майнового становища боржника.

Повернення товарів покупцями

Дебіторська заборгованість за реалізовану продукцію (товари) зменшується на суму повернутої продукції (товарів) від покупців.

Відповідно до «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств» для обліку вартості повернутих покупцем продукції та товарів передбачений субрахунок

704 «Відрахування з доходу». По дебету цього субрахунку відображають вартість повернених продукції та товарів, а також інші суми, що підлягають відрахуванню з доходу, а по кредиту — списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Повернення товарів (продукції) протягом звітного періоду показують на субрахунках бухгалтерського обліку записами:

— дебет субрахунку 704 «Відрахування з доходу»;
— кредит субрахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;
— кредит субрахунку 301 «Каса в національній валюті».

Але, якщо величина реалізації наприкінці звітного періоду є досить значною, наприклад, підприємство закінчує виконання масштабного контракту, а досвід минулих років свідчить, що середній відсоток повернень буде в межах 4-6 %, то в звітному періоді варто зробити корегування суми реалізації для дотримання принципу відповідності доходів і витрат, а також не спотворити прибуток звітного періоду. В цьому випадку доречно створити резерв по повернутих товарах, який можна обліковувати на окремому субрахунку до рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». Для цього треба зробити запис:

— дебет субрахунку 704 «Відрахування з доходу»;
— кредит субрахунку 363 «Резерв повернення товарів».

Відповідно сума обороту субрахунку 704 «Відрахування з доходу» в звітному періоді буде відображена у складі «Інших відрахувань з доходу» і зменшити чистий прибуток від реалізації. На суму сальдо субрахунку «Резерв повернення товарів» буде зменшуватися дебіторська заборгованість за реалізовані продукцію, товари, роботи, послуги.

Бартерні операції

Бартер — це господарська операція, що припускає розрахунок за реалізовану продукцію, роботу, послуги в іншій (відмінній від грошової) формі, включаючи будь-які види погашення (заліки) між сторонами без проведення грошових розрахунків.

До виторгу від реалізації продукції включають вартість готової продукції, відвантаженої за бартерними контрактами. Такі операції в обліку відбивають на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» у кореспонденції з рахунком 70 «Доходи від реалізації». Одночасно на суму ПДВ вносять запис по Дт 70 «Доходи від реалізації», Кт 641 «Розрахунки за податками».

Отримані в обмін за бартером товари мають бути оприбутковані наступною кореспонденцією: Дт 20 «Виробничі запаси» Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». Заборгованість покупця – 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» погашається взаємним заліком заборгованості постачальнику – 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Які критерії визнання дебіторської заборгованості?
2. Які існують методи визначення резерву сумнівних боргів?
3. Чи обов'язково визнавати резерв сумнівних боргів і вести його облік?
4. Яку заборгованість відносять до дебіторської заборгованості за розрахунками?
5. Що є підставою для визначення резерву сумнівних боргів?
6. Чим відрізняється безнадійна дебіторська заборгованість від сумнівної заборгованості?
7. Відносно якої дебіторської заборгованості розраховують резерв сумнівних боргів?
8. Як вибрати метод розрахунку величини резерву сумнівних боргів?
9. Чи можна використовувати одночасно декілька методів розрахунку сумнівних боргів?
10. Чи є обмеження розміру резерву сумнівних боргів?

1.5. Облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

Нормативні документи:

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996 (в редакції від 9.02.2006р. № 3422 – 1У);

План рахунків бухгалтерського обліку, затверджений наказом Міністерства фінансів України 30.11.99р. № 291(зі змінами й доповненнями від 14.10.2008р. № 1238);

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене 31.03.99р. № 87 (зі змінами й доповненнями від 25.09.2009р. № 1125);

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №4 «Звіт про рух коштів» 31.03.99р. № 87(зі змінами й доповненнями від 25.09.2009р. № 1125);

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 6 «Виправлення помилок і змін у фінансовій звітності» 28.05.99р. № 137(зі змінами й доповненнями від 25.09.2009р. № 1125);

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №7 «Основні засоби» 27.04.2000р. № 92 (зі змінами й доповненнями від 25.09.2009р. № 1125);

Інструкція про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, коштів, документів, розрахунків від 11.08.94р. № 69 (зі змінами від 05.03.2008р. № 353);

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.95р. № 88;

Інструкція про порядок визначення розмірів збитку від розкрадань, нестачі, знищення матеріальних цінностей від 22.01.96р. № 116 (зі змінами від 16.12.2009р.№ 1393);

Методичні рекомендації до бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003р. (у редакції від 31.03.2008р. № 498);

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинення діяльності», затверджене 7.11.2003р. № 617. (в редакції від 3.10.2007р. № 1100).

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 28 «Зменшення корисності», затверджене 7.11.2003р. №617. (в редакції від 3.10.2007р. № 1100).

Терміни і визначення

Амортизація — це систематичний розподіл амортизаційної вартості необоротних активів протягом строку їх корисного використання.

Група основних засобів — це сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням і умовами використання необоротних матеріальних активів.

Ліквідаційна вартість — це сума грошових коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує одержати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку корисного використання, за мінусом витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Об'єкт основних засобів — завершений пристрій з усіма пристосуваннями до нього, або окремі конструктивно відокремлені предмети, призначені для виконання самостійних функцій, або відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, які мають для обслуговування спільні пристрої, приналежності, керування й єдиний фундамент, унаслідок чого кожний предмет може виконувати свої функції, а комплекс — відповідну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно.

Основні засоби — матеріальні активи, які підприємство тримає з метою використання їх у процесі виробництва або поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам, чи здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (чи операційний цикл, коли він більше року).

Група основних засобів – сукупність однотипних за технологічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів

Строк корисного використання — очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлений очікуваний обсяг продукції, робіт, послуг.

Переоцінена вартість — вартість необоротних активів після їхньої переоцінки.

Сума очікуваного відшкодування необоротних активів — найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, що включає ліквідаційну вартість.

Чиста вартість реалізації необоротного активу — справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Вартість використання — теперішня вартість майбутніх грошових потоків, які, як очікують, виникнуть від використання активу та його ліквідації.

Група вибуття — сукупність активів, які плануються до продажу або відчуженню іншим способом однією операцією та зобов'язання, прямо пов'язані з такими активами, які будуть продані (погашені) в результаті такої операції.

Компонент підприємства — одиниця (група одиниць), яка генерує грошові кошти та може бути відокремлена операційно і забезпечує діяльність з виробництва та/або продажу продукції (робіт, послуг).

Припинена діяльність — ліквідований або визнаний таким, що утримається для продажу, компонент підприємства, який представляє собою:

а) відокремлений напрямок або сегмент діяльності підприємства;

б) частину єдиного скоординованого плану відмови від окремого напряму або сегмента діяльності підприємства;

в) дочірнє підприємство, яке було придбано виключно з метою його перепродажу.

Класифікація основних засобів

До основних засобів відносяться необоротні матеріальні активи, якими підприємство володіє з метою використання в процесі виробництва чи постачання товарів, надання в оренду іншим особам, для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання яких перевищує один рік чи операційний цикл, якщо він більше року (рис. 1.11).

Строком корисного використання основних засобів є період часу, протягом якого підприємство передбачає використовувати актив. На визначення строку корисного використання впливають такі фактори, як: очікуване використання, очікуваний фізичний знос, моральний знос та аналогічні обмеження щодо використання.

До складу основних засобів включають матеріальні активи: земельні ділянки, будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини та устаткування, транспортні засоби, інструменти, виробничий і господарський інвентар, робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження та ін. До основних засобів також відносяться капітальні вкладення в поліпшення земель (меліорація, осушення і т.д.)

НЕОБОРОТНІ МАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ

Рис. 1.11 – Склад необоротних матеріальних активів

Не належать до основних засобів і враховуються на підприємстві (як засіб в обороті) предмети з терміном служби менше одного року незалежно від вартості.

Бухгалтерський облік основних засобів має забезпечувати:

— облік повної інформації про оцінку, переоцінку і надходження, внутрішнє переміщення, вибуття (реалізація, ліквідація, безоплатна передача, нестача, псування і т.п.);

— відображення даних про нарахування амортизації основних засобів за звітний період та їх зносу з початку корисного використання;

— визначення витрат, пов’язаних з підтримкою основних засобів у робочому стані (технічні огляди), їх ремонтом та поліпшенням;

— визначення фінансового результату від реалізації та іншого вибуття основних засобів;

— інформацію для складання звітності.

Бухгалтерський облік основних засобів організують відповідно до їх типової класифікації. Ці типові класифікації призначені для однаковості їхнього угруповання в обліку. Відповідно до існуючої системи обліку основні засоби класифікують за такими ознаками:

— за галузевою ознакою;

— за характером у процесі виробництва;

— за видами;

— приналежністю і використанням.

Угруповання основних засобів за галузевою ознакою (промисловість, сільське господарство і транспорт) дозволяє одержати дані про їхню вартість у розрізі галузей залежно від характеру участі основних фондів у процесі виробництва. Підрозділяють їх на виробничі та невиробничі.

Виробничі основні фонди функціонують у сфері матеріального виробництва, поступово зношуються і переносять свою вартість на створений продукт частинами в міру зносу.

До невиробничих відносяться засоби, які не беруть участь у процесі виробництва. При експлуатації вони зношуються і втрачають вартість в міру зносу.

До виробничих фондів належать:

— будівлі та споруди виробничого призначення;
— передавальні пристрої;
— силові машини й устаткування;
— робочі машини й устаткування;
— вимірювальні, регулюючі прилади;
— лабораторне обладнання;
— обчислювальна техніка;
— транспортні засоби;
— виробничий інвентар і т.д.

До невиробничих основних фондів відносять:

— будівлі й споруди житлово-комунального, культурно-побутового призначення та ін.

— обладнання, яке використовують для обслуговування житлово-комунальних і культурно-побутових потреб населення.

За видами основні засоби підприємства підрозділяють на:

— земельні ділянки (у тому числі отримані державними (казенними) та комунальними підприємствами на праві постійного користування);
— капітальні витрати на поліпшення земель;
— будівлі, споруди, передавальні пристрої;
— машини й устаткування;
— транспортні засоби;
— інструменти;
— пристрої;
— інвентар;
— робоча й продуктивна худоба;
— багаторічні насадження;
— інші необоротні матеріальні активи: бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові нетитульні споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату та ін.

Класифікація основних фондів за видами покладена в основу їхнього аналітичного обліку.

За приналежністю основні засоби підрозділяються на власні й орендовані.

За ознакою використання:

а) які знаходяться в експлуатації (діючі);
б) в реконструкції;
в) в запасі (резерві);
г) в консервації.

Визнання й оцінка основних засобів

Об’єкт основних засобів визнають активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство одержить у майбутньому економічні вигоди, пов’язані з використанням цих активів й їх оцінка може бути вірогідно визначена.

Придбання та створення основних засобів зараховують на баланс за первинною вартістю залежно від способу придбання (за гроші, шляхом обміну, безоплатної передачі).

Первісною оцінкою основних засобів є собівартість їх придбання або створення.

Класифікація об’єктів основних засобів описана на рис. 1.12.

Первинна оцінка — собівартість придбання або створення основних засобів складається з таких витрат:

— суми коштів, сплачених постачальникам і підрядникам за виконані будівельно-монтажні роботи (без непрямих податків);

— реєстраційних зборів, державних мит, які здійснені в зв’язку з придбанням;

— суми ввізного мита;

— суми непрямих податків у зв’язку з придбанням, створенням основних засобів;

— витрат на страхування ризиків доставки основних засобів;

— витрат на установку, монтаж, наладку основних засобів;

— інших витрат, які безпосередньо пов’язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони здатні для використання із запланованою ціллю.

Фінансові витрати не включають до первинної вартості основних засобів, які придбані (створені) повністю або частково за рахунок запозичених (за винятком фінансових витрат, які включають до собівартості кваліфікаційних активів у відповідності до П(с)БО 31 «Фінансові витрати»).

Первинна вартість об’єктів основних засобів збільшується одночасно зі створенням забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов’язань, які, відповідно до законодавства, виникають у підприємства з демонтажу, переміщення цього об’єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (рекультивацію зруйнованих земель).

Подальші витрати, пов’язані з володінням основними засобами, класифікують залежно від впливу на майбутні економічні вигоди:

— внаслідок покращення стану активу (модернізація, реконструкція і т.п.) існує ймовірність зростання майбутніх економічних вигод — капітальні витрати;

— відновлюються або зберігаються (ремонт, обслуговування) майбутні економічні вигоди — поточні витрати.

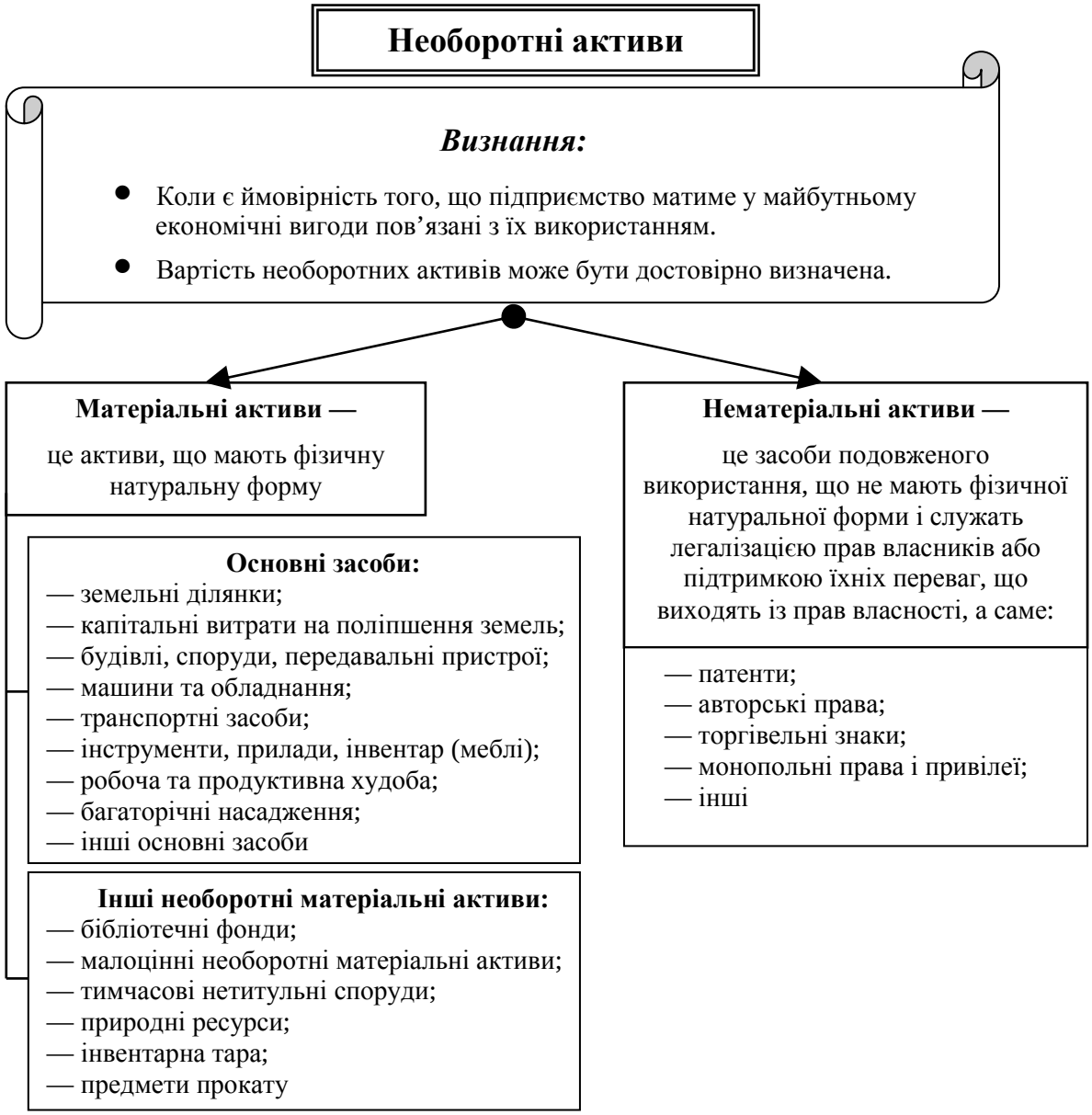

Рис. 1.12 – Класифікація необоротних активів

Балансова вартість — це сума, в якій актив був включений до балансового звіту за вирахуванням суми зносу.

Справедливою вартістю є ринкова вартість аналогічного об'єкта основних засобів.

Залежно від способу придбання розрізняють первинну вартість, за якою необоротний актив зараховують на баланс підприємства. (рис. 1.13).

Рис. 1 .13 – Визнання об'єктів основних засобів залежно від способу придбання

Надходження в результаті придбання за плату

Приклад: Купівля основних засобів (основних фондів) із передплатою

Вихідні дані:

Вартість активу	6 000 грн (з ПДВ)
Вартість послуг транспортної організації з доставки	900 грн (з ПДВ)
Витрати на встановлення, монтаж, налагодження сторонньою організацією	1500 грн(з ПДВ)
Заробітна плата з нарахуваннями власним працівникам	400 грн
Вартість власних матеріалів, використаних при встановленні	1200 грн

Таблиця 1.20 – Придбання основних засобів за гроші

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Перераховано аванси:			
	- постачальнику активу (з відображенням податкового кредиту з ПДВ)	371	311	6 000
		641	644	1 000
	- транспортній організації (з відображенням податкового кредиту з ПДВ)	371	311	900
		641	644	150
	- підприємству, яке здійснює встановлення, монтаж, налагодження (з відображенням податкового кредиту з ПДВ)	371	311	1500
		641	644	250
2	Оприбуткування активу	15	631	5 000
		644	631	1 000
3	Відображено послуги транспортної організації	15	631	750
		644	631	150
4	Витрати на встановлення, монтаж, налагодження	15	631	1 250
		644	631	250
5	Нарахована заробітна плата і внески на загальнодержавне страхування власним працівникам	15	65, 661	400
6	Відображено використання власних матеріалів при встановленні	15	201	1 200
7	Введення активу в експлуатацію	10 (11)	15	8 600
8	Відображено залік заборгованості	631	371	8 400

Надходження в результаті створення власними силами

Незалежно від способу будівництва (господарського чи підрядного) всі витрати на зведення об’єкта основних засобів обліковують на рахунку 151 «Капітальне будівництво», 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». Після введення в експлуатацію, всі витрати, які були пов’язані з будівництвом та накопичені на цьому рахунку, списують на відповідні рахунки обліку основних засобів.

Приклад: *Відображення в бухгалтерському обліку надходження основних засобів в результаті будівництва*

Вихідні дані:

Вартість послуг підрядника	54000 грн (з ПДВ)
Вартість матеріалів, які використано при виготовленні	24000 грн (з ПДВ)
Заробітна плата(з нарахуваннями) працівників підприємства, які брали участь у будівництві об’єкта	9000 грн
Послуги транспортної організації, пов’язані з доставкою матеріалів для виготовлення активу	900 грн (з ПДВ)

Таблиця 1.21 – Надходження основних засобів у результаті будівництва

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
2	Оприбутковані матеріали для створення об'єкта основних засобів	201, 203, 205	631	20 000
		641	631	4 000
4	Відображена вартість послуг транспортної організації	201, 203, 205	631	750
		641	631	150
6	Відображене списання матеріалів на виготовлення об'єкту	15	201, 203, 205	20 000
7	Прийняті за актом виконані роботи підрядника	15	631	45 000
		641	631	9 000
5	Нарахована заробітна плата і внески на загальнодержавне страхування власним працівникам	15	661 (65)	9 000
10	Необоротний актив, введений в експлуатацію	10 (11)	15	
11	Оплата заборгованостей за оприбутковані матеріали, надані транспортні послуги та послуги підрядника	631	311	24 000 900 54 000

Надходження в результаті одержання як внесок до статутного фонду

Відповідно до П(с)БО 7 «Основні засоби», первинною вартістю основних засобів, внесених до статутного капіталу підприємства, визнають погоджену засновниками (учасниками) підприємства їхню справедливу вартість з урахуванням витрат, пов'язаних з їх одержанням.

Об'єкти основних засобів, внесені до статутного капіталу, підлягають амортизації на загальних підставах.

У бухгалтерському обліку на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» вартість внесених до статутного капіталу основних засобів не відображають, крім випадків, коли виникають витрати, пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання.

Приклад: *Відображення в бухгалтерському обліку внесення основних засобів до статутного капіталу підприємства*

Вихідні дані:

Розмір статутного фонду, встановлений установчими документами 300 000 грн

Внески учасників за справедливою вартістю:

а) основними засобами 150 000 грн (з ПДВ)

б) іншими необоротними активами з метою використання в господарській діяльності 90 000 грн (з ПДВ)

в) необоротними активами для негосподарських цілей 60 000 грн (з ПДВ)

Таблиця 1.22 – Надходження в результаті одержання як внесок до статутного фонду

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Формування статутного капіталу	46	40	300 000
2	Отримано від засновників:			
	- основні фонди	152	46	125 000
	- податковий кредит з ПДВ	641	46	25 000
	- інші необоротні активи для цілей господарської діяльності	153	46	75 000
	- податкового кредиту з ПДВ	641	46	15 000
	- необоротні активи для негосподарських цілей	153	46	60 000
3	Введення в експлуатацію отриманих необоротних активів	10 (11)	15	260 000

Придбання об'єкта основних засобів за бартером

Порядок формування первинної вартості об'єкта основних засобів, отриманого в рамках бартерного обміну, залежить від виду обмінної операції, тобто обміну подібними і неподібними об'єктами.

Подібними (однорідними) вважаються такі активи, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість.

Первинна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, визнається залишковою вартістю переданого об'єкта. При цьому, якщо залишкова вартість перевищує справедливу вартість, то первинною вартістю вважають справедливу вартість. Суму перевищення залишкової вартості над справедливою включають до складу витрат відповідного періоду.

Якщо справедлива вартість перевищує залишкову, то первинною вартістю об'єкта буде залишкова. При цьому суму перевищення справедливої вартості над залишковою в дохід не включають.

Тобто, якщо обмін виконують подібні активи, то при здійсненні такої операції дохід не визнають. При цьому в бухгалтерському обліку виконують наступні записи (табл. 1.23).

Приклад: *Відображення в обліку обміну подібними активами*

Вихідні дані:

Первинна вартість активу, що передається 14 000 грн
Знос активу, що передається 5 000 грн
а) Справедлива (договірна) вартість переданого активу 9 000 грн
б) Справедлива (договірна) вартість переданого активу 6 000грн

Таблиця 1.23 — Обмін подібними необоротними активами

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
а) залишкова вартість подібного активу дорівнює його справедливій вартості				
1	Переведено об'єкт основних засобів, що передається в групу вибуття:			
	- списано знос об'єкта основних засобів	13	10 (11)	5 000
	- списано залишкову вартість об'єкта основних засобів	286	10 (11)	9 000
2	Передача об'єкта основних засобів в обмін на подібний,	377	286	9 000
	нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	377	641	1 800
3	Отримання подібного об'єкта основних засобів,	15	631	9 000
	нарахований податковий кредит з ПДВ	641	631	1 800
4	Взаємозалік заборгованостей	631	377	10 800
5	Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10 (11)	15	9000
б) залишкова вартість подібного активу, що передається, вище за його справедливу (договірну) вартість				
1	Переведено об'єкт основних засобів, що передається в групу вибуття:			
	- списано знос об'єкта основних засобів	13	10 (11)	5 000
	- списано залишкову вартість об'єкта основних засобів	286	10 (11)	9 000
2	Передача об'єкта основних засобів	377	286	6 000
3	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	377	641	1 200
4	Списано суму перевищення залишкової вартості об'єкта над справедливою вартістю	949	286	3 000
5	Отримання об'єкту основних засобів в обмін на	15	631	6 000
	подібний	641	631	1 200
6	Залік заборгованостей	631	377	7 200
7	Введено в експлуатацію об'єктів основних засобів	10 (11)	15	6 000

Неподібними є активи, які мають різне функціональне призначення і різну справедливу вартість.

Первинною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в результаті обміну неподібними об'єктами, є справедлива вартість переданого неподібного об'єкта (оговорена в договорі), тому що таку передачу активів розглядають як продаж, а компенсацією вартості продажу є отриманий об'єкт основних засобів. При обміні неподібними активами виникають доходи. При цьому в бухгалтерському обліку будуть такі записи (табл. 1.24).

Приклад: *Відображення в обліку обміну неподібними активами*

Вихідні дані:

Первинна вартість активу, що передається 15 000 грн
Знос активу, що передається 5 000 грн
а) Справедлива вартість активу 11 000 грн
б) Справедлива вартість активу 6 000 грн

Таблиця 1.24 — Обмін неподібними необоротними активами

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
а) залишкова вартість необоротного активу менша його справедливої (договірної вартості).				
1	Переведено об’єкт основних засобів, що передається в групу вибуття:			
	- списано знос об’єкта основних засобів	13	10 (11)	5 000
	- списано залишкову вартість об’єкта основних засобів	286	10 (11)	10 000
2	Відображено передачу активу, утримуваного для продажу	377	712	13 200
		712	641	2 200
3	Списана балансова вартість активу, утримуваного для продажу	943	286	10 000
4	Відображено отримання необоротного активу	15	685	11 000
		641	685	2 200
5	Здійснено залік заборгованості	685	377	13 200
6	Фінансовий результат від обміну	712	793	11 000
		793	943	10 000
		793	441	1 000
б) залишкова вартість необоротного активу більша його справедливої (договірної вартості)				
1	Переведено об’єкт основних засобів, що передається в групу вибуття:			
	- списано знос об’єкта основних засобів	13	10 (11)	5000
	- списано залишкову вартість об’єкта основних засобів	286	10 (11)	10 000
2	Відображено передачу активу, утримуваного для продажу	377	712	10 800
3	Списана балансова вартість активу, утримуваного для продажу	943	286	10 000
4	Відображено отримання необоротного активу	15	685	6 000
		641	685	1 200
5	Здійснено закриття заборгованості	685	377	7 200
6	Фінансовий результат обміну	712	793	6 000
		793	943	10 000
		442	793	4 000

Приклад: *Обміну товарів на основні засоби*

Вихідні дані:

Вартість товару, що передається 15 000 грн
Собівартість проданого товару в обмін на необоротний актив 10 000 грн
а) Справедлива вартість активу 11 000 грн
Доплата за отриманий в обмін актив

Таблиця 1.25 — Обмін товару на основні засоби

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Відображено відвантаження товарів	361	702	15 000
		702	641	2 500
2	Відображена собівартість переданого товару	902	281	10 000
3	Відображено отримання основних засобів	152	631	11 000
		641	631	2 200
4	Залік заборгованості	631	361	13 200
5	Дохід на різницю між вартістю проданих товарів та справедливою вартістю переданих основних засобів	361	702	1800
6	Введення в експлуатацію об'єкта основних засобів	105	152	11 000
7	Фінансовий результат обміну	702	791	12 500
		791	902	10 000
		702	791	1 800
		791	441	4 300

Безоплатне надходження основних засобів

Первинна вартість безкоштовно отриманого об'єкта являє собою його справедливу вартість на дату одержання з урахуванням витрат, передбачених п. 8. П(с)БО 7. Безоплатне одержання об'єкта основних засобів для цілей бухгалтерського обліку розглядають як збільшення додаткового капіталу на суму, яка дорівнює вартості безоплатно отриманого об'єкта без урахування інших витрат і платежів.

У бухгалтерському обліку це відображають у такий спосіб (табл. 1.26).

Безоплатно отримані основні засоби підлягають амортизації. Одночасно з нарахуванням амортизації проводять зменшення додаткового капіталу із відображенням доходу від безоплатно отриманих основних засобів.

Нарахована амортизація на безоплатно отриманий об'єкт основних засобів не може перевищувати відображений при оприбуткуванні об'єкту основних засобів додатковий капітал.

Приклад: *Відображення безоплатно одержаного об'єкту основних засобів*

Вихідні дані:

Справедлива вартість активу	6 000 грн
Вартість послуг транспортної організації з доставки	900 грн (з ПДВ)
Витрати на встановлення, монтаж, налагодження сторонньої організації	1500 грн (з ПДВ)
Заробітна плата з нарахуваннями власним працівникам	400 грн
Вартість власних матеріалів, використаних при встановленні	1200 грн
Місячна амортизація,	71,67
у тому числі справедливої вартості об'єкта	50

Таблиця 1.26 — Безоплатне одержання основних засобів

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Перераховано аванси:			
	- транспортній організації (з відображенням податкового кредиту з ПДВ)	371	311	900
		641	644	150
	- підприємству, яке здійснює встановлення, монтаж, налагодження (з відображенням податкового кредиту з ПДВ)	371	311	1500
		641	644	250
2	Оприбуткування активу за справедливою вартістю	15	424	6000
3	Відображено послуги транспортної організації	15	631	750
		644	631	150
4	Відображено залік заборгованості за транспортні послуги	631	371	900
5	Витрати на встановлення, монтаж, налагодження	15	631	1250
		644	631	250
6	Відображено залік заборгованості за монтаж та налагодження	631	371	1500
7	Нарахована заробітна плата і внески на загальнодержавне страхування власним працівникам	15	65, 661	400
8	Відображено використання власних матеріалів при встановленні	15	201	1200
9	Введення активу в експлуатацію	10 (11)	15	8600
10	Нарахована амортизація активу ((8600 грн : 10 р. : 12 міс) = 71,67 грн)	23,92,93	13	71,67
11	Визнання доходу від безоплатно отриманого об’єкта основних засобів ((6000 грн. : 10 р. : 12 міс) = 50 грн.)	424	745	50

Виявлені в результаті інвентаризації не оприбутковані основні засоби в бухгалтерському обліку відображають аналогічно безоплатно отриманим.

Переоцінка основних засобів

Первинна вартість об’єкта основних засобів не є постійною величиною і може змінюватися. Така зміна може відбуватися в різних напрямках унаслідок переоцінки, поліпшення технічних характеристик чи часткової ліквідації об’єкта.

Підприємство може переоцінювати об’єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об’єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. В разі переоцінки об’єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об’єктів групи основних засобів, до якої належить цей об’єкт.

Порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об’єктів основних засобів може прийматися величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10 відсотковому відхиленню залишкової вартості об’єктів основних засобів від їхньої справедливої вартості.

Переоцінка основних засобів тієї групи, об’єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Переоцінка первинної вартості та суми зносу основних фондів визначається множенням відповідно первинної вартості та суми зносу основних фондів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки встановлюють шляхом ділення справедливої вартості переоціненого об’єкта на його залишкову вартість.

$$\textbf{Індекс переоцінки} = \frac{\textbf{Справедлива вартість активу}}{\textbf{Залишкова вартість активу}}$$

Справедливою вартістю згідно з п. 4 П(с)БО 19 «Об’єднання підприємств» вважають суму, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов’язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Виходячи з інформації, наведеної в додатку до цього стандарту, справедлива вартість установлюється:

а) для землі й будівель — на рівні ринкової вартості;

б) для машин та устаткування — на рівні ринкової вартості. У разі відсутності даних про ринкову вартість — за відновлювальною вартістю (сучасною собівартістю придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки;

в) для інших основних засобів — на рівні відновлювальної вартості (сучасної собівартості придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.

Якщо залишкова вартість об’єкта дорівнює нулю, то його переоцінену залишкову вартість визначають додаванням справедливої вартості цього об’єкта до його первинної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об’єкта. При цьому для таких об’єктів, що продовжують використовуватися, обов’язково визначають ліквідаційну вартість.

Дані про зміну первинної вартості та суми зносу заносять до регістрів бухгалтерського обліку.

Суму дооцінки залишкової вартості об’єкта основних засобів включають до складу додаткового капіталу, а суму уцінки — до складу витрат.

При цьому переоцінка являє собою операції зі збільшення первинної вартості об’єкта й їхнього зносу — дооцінку, операції зменшенню первинної вартості об’єкта й їхнього зносу — уцінку. Підприємство самостійно розраховує коефіцієнт, за допомогою якого буде коригувати первинну вартість об’єкта і знос.

Згідно зі ст. 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-III, проведення оцінки майна суб’єктом оціночної діяльності є обов’язковим у разі переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку. Тож, для

визначення справедливої вартості основних засобів необхідно залучити сертифікованих оцінювачів.

Первинна (переоцінена) вартість об’єкта основних засобів може бути збільшена на суму індексації у порядку, встановленому податковим законодавством, з відображенням у бухгалтерському обліку відповідно до П(с)БО 7 «Основні засоби».

Приклад 1:

а) перша дооцінка необоротного активу

Вихідні дані:

Первинна вартість	1 200 грн
Знос	500 грн
Залишкова вартість (1 200 – 500)	700 грн
Справедлива вартість	940 грн
Розрахунок:	
Індекс переоцінки (940/700)	1, 34
Переоцінена первинна вартість (1 200 х 1, 34)	1608 грн
Переоцінений знос (500 х 1,34)	670 грн
Переоцінена залишкова вартість (1608 – 670)	938 грн

Таблиця 1.27 – Перша дооцінка необоротного активу

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Сума дооцінки, яка відображена у складі додаткового капіталу	10	423	408
2	Знос, збільшений на суму дооцінки за рахунок додаткового капіталу	423	13	170

б) повторна дооцінка (результат попередніх переоцінок позитивний)

Вихідні данні:

Первісна вартість	1 608 грн
Знос	670 грн
Залишкова вартість (1 608 – 670)	938 грн
Справедлива вартість	1 350 грн
Розрахунок:	
Індекс переоцінки (1350/938)	1, 44
Переоцінена первісна вартість (1608 х 1,44)	2315,5 грн
Переоцінений знос (670 х 1, 44)	964,8 грн
Переоцінена залишкова вартість (2315,5 – 964,8)	1350,7грн
Результат попередніх переоцінок	38 грн

Таблиця 1.28 – Повторна дооцінка необоротних активів

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Сума дооцінки з відображенням у складі додаткового капіталу	10	423	707,5
2	Знос, збільшений на суму дооцінки за рахунок додаткового капіталу	423	13	294,8

Таблиця 1.29 – Дооцінка необоротних активів після попередніх переоцінок

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
а) результат попередніх переоцінок, менший за суму дооцінки, складає 200грн				
1	Первинна вартість збільшена на суму дооцінки в межах від'ємного результату попередніх переоцінок	10	746	200
2	Первинна вартість збільшена на різницю сум дооцінки та від'ємного результату попередніх переоцінок (408 – 200) з відображенням у складі додаткового капіталу	10	423	208
3	Знос збільшено на суму дооцінки за рахунок додаткового капіталу	423	13	170
б) результат попередніх переоцінок, більший суми дооцінки				
1	Первинна вартість збільшена на суму дооцінки залишкової вартості (938 – 700)	10	746	238
2	Первинна вартість збільшена на різницю між сумою дооцінки первинної та залишкової вартості (408 – 238)	10	423	170
3	Знос збільшено на суму дооцінки за рахунок додаткового капіталу	423	13	170

Приклад 2:

а) перша уцінка необоротного активу

Вихідні дані:

Первинна вартість	1 200 грн
Знос	500 грн
Залишкова вартість (1 200 – 500)	700 грн
Справедлива вартість	590 грн
Розрахунок:	
Індекс переоцінки (590/700)	0,84
Переоцінена первинна вартість (1 200 х 0,84)	1008 грн.
Переоцінений знос (500 х 0,84)	420грн

Переоцінена залишкова вартість (700 – 420) 280 грн

Таблиця 1.30 – Перша уцінка необоротних активів

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Первинна вартість зменшена на суму уцінки залишкової вартості (700 – 280)	975	10	420
2	Первинна вартість зменшена на суму уцінки зносу (500 – 420)	13	10	80

Таблиця 1.31 – Уцінка необоротних активів після попередніх переоцінок

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
а) результат попередніх переоцінок від'ємний та складає 500грн				
1	Первнна вартість зменшена на суму уцінки залишкової вартості (700 – 280)	975	10	420
2	Первинна вартість зменшена на суму уцінки зносу (500 – 420)	13	10	80
б) результат попередніх переоцінок додатний (150грн), менший за суму уцінки				
1	Первинна вартість зменшена на суму уцінки залишкової вартості в межах результату попередніх переоцінок	423	10	150
2	Первинна вартість зменшена на різницю між сумою уцінки і результатом попередніх переоцінок (700 – 280)	975	10	420
3	Первинна вартість зменшена на суму уцінки зносу (500 – 420)	13	10	80
в) результат попередніх переоцінок додатний (300 грн) більший за суму уцінки				
1	Первинна вартість зменшена на суму уцінки залишкової вартості	423	10	220
2	Первинна вартість зменшена на суму уцінки зносу (500 – 420)	13	10	80

Поліпшення технічних характеристик об’єкта основних засобів

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 для цілей бухгалтерського обліку заходи з їх поліпшення слід поділяти на:

1) заходи, здійснення яких призведе до збільшення майбутніх економічних вигод від використання цього основного засобу (модернізація, реконструкція, добудування і т.д.);

2) заходи, здійснення яких спрямоване на підтримку робочого стану об’єкта й одержання в майбутньому економічних вигод, що були притаманні об’єкту на початку використання (усі види ремонтів, технічне обслуговування).

Первинна (переоцінена) вартість може збільшуватись на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням і ремонтом об'єкта, визначена в порядку, встановленому податковим законодавством.

Прийняття закінчених робіт з ремонту й поліпшення основних засобів оформляють актом прийому-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів.

На підставі аналізу ситуації та суттєвості витрат на ремонт і поліпшення основних засобів, керівництво підприємства приймає рішення про характер та ознаки виконаних робіт. Зокрема, заміна окремих важливих деталей (частин) може бути відображена як заміна об'єкта основних засобів, якщо термін корисного використання такої частини відрізняється від терміна корисного використання основних засобів, до яких ця частина відноситься. Таку заміну відображають як капітальну інвестицію у придбання нового об'єкта основних засобів і списанням заміненого об'єкта.

Витрати на поліпшення основних засобів для відновлення майбутніх економічних вигод, визнають капітальними інвестиціями за умови, якщо балансова вартість активу не перевищує суми очікуваного відшкодування.

Сумою очікуваного відшкодування вважають більшу з двох оцінок: чисту вартість реалізації або справжню вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання основних засобів, яка включає його ліквідаційну вартість.

Затрати на капітальний ремонт основних засобів можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо витрати на нього можуть бути ідентифіковані з окремою замортизованою частиною основних засобів, або якщо ціна придбання активу вже відображає необхідність здійснити у майбутньому витрати для приведення активу в стан, придатний для використання.

Згідно з нормами п. 146.12 ст. 146 Податкового кодексу всі ремонти й поліпшення основних засобів, у тому числі орендованих, у межах 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року підприємство має право відносити до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонти та поліпшення були здійснені. При перевищенні 10% рубежу збільшують вартість окремих об'єктів.

Усі витрати, пов'язані з проведенням 1-го типу заходів, повністю відносять на збільшення первинної вартості об'єкта, а в бухгалтерському обліку супроводжують наступними записами (табл. 1.32).

Приклад: *Відображення в бухгалтерському обліку модернізації об'єктів основних засобів*

Вихідні дані:

Вартість матеріалів, використаних на поліпшення	3000 грн
Заробітна плата з нарахуваннями працівникам підприємства, які здійснювали поліпшення	500 грн

Таблиця 1.32 — Облік модернізації об’єкта основних засобів

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Відображено списання матеріалів на поліпшення об’єкту	151 (152)	201, 205	3000
2	Нараховані заробітна плата та внески на загальнодержавне страхування працівникам, що здійснювали поліпшення	151, 152	65, 661	500
3	Збільшено первинну вартість об’єкта, що поліпшується	10	151 (152)	3500

Сума витрат на ремонт і технічне обслуговування об’єктів відноситься на витрати звітного періоду, що супроводжується наступними записами (табл. 1.33).

Таблиця 1.33 — Облік ремонту та технічного обслуговування об’єктів основних засобів

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Списання матеріалів на ремонт об’єкта	23, 91, 92, 93	201, 205	3000
2	Нараховані заробітна плата та внески на загальнодержавне страхування працівникам, що здійснювали ремонт	23, 91, 92, 93	65, 661	500

Вибуття основних засобів

Об’єкт основних засобів перестає визнаватися активом і списується з балансу в разі його продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування та інших причин невідповідності критеріям визнання.

Визначення непридатності об’єкта для подальшої експлуатації проводить постійно діюча комісія, створена керівником підприємства.

Деталі, вузли, агрегати та інші матеріали, отримані після розбирання і демонтажу, оприбутковують з одночасним визнанням доходу і зараховують на рахунки матеріальних запасів.

До вибуття об’єкта основних засобів застосовують критерії Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290, для визнання доходу. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181, застосовують до вибуття шляхом продажу з подальшою орендою.

Компенсація, що підлягає отриманню після продажу (вибуття) об’єкта основних засобів, визнається за його справедливою вартістю. Якщо платіж за об’єкт відстрочується, отриману компенсацію визнають за грошовим еквівалентом ціни. Різницю між номінальною сумою компенсації та грошовим еквівалентом ціни визнають як фінансовий дохід.

Фінансовий результат від вибуття основних засобів визначають шляхом відрахування з доходу від вибуття залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов’язаних з вибуттям.

У разі часткової ліквідації об’єкта основних засобів, його первинна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первинної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об’єкта, а пропорційна ліквідованій частині сума сальдо з дооцінки (індексації) відображають зменшенням додаткового капіталу і збільшенням нерозподіленого прибутку.

Підприємство припиняє визнавати частину об’єкта основних засобів, якщо цю частину замінено, а витрати на її заміну включено до первинної (переоціненої) вартості об’єкта. Якщо підприємство не може визначити первинну вартість заміненої частини, воно може її оцінити у сумі витрат на заміну.

Часткова ліквідація основних засобів стосується будівель і комплексів об’єкта, що не впливає на роботу самого об’єкта і комплексу в цілому. Зменшення первинної вартості відбувається на величину, що дорівнює первинній вартості ліквідованої частини, і визначається пропорційно площі, обсягу й т. і., що займає ліквідована частина в загальній площі об’єкта чи комплексу. При цьому так само зменшується сума нарахованого зносу.

Приклад: *Вибуття основних засобів унаслідок ліквідації*

Вихідні дані:

Первинна вартість активу	6 000 грн
Знос активу	4500 грн
Заробітна плата з нарахуваннями працівників, зайнятих ліквідацією активу	400 грн
Вартість запасів, отриманих в результаті ліквідації активу	500 грн

Таблиця 1.34 – Облік вибуття основних засобів унаслідок ліквідації

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Віднесена до витрат залишкова вартість активу	976	10 (11)	1 500
2	Списаний знос	13	10 (11)	4 500
3	Віднесена до витрат заробітна плата працівників, зайнятих ліквідацією об’єкту	976	661, 65	400
4	Визнаний дохід від запасів, отриманих в результаті ліквідації	20, 22	746	500

При вибутті переоцінених об’єктів основних засобів перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об’єкту включають до складу нерозподіленого прибутку й одночасно зменшують додатковий капітал. Перевищення сум попередніх дооцінок над сумами передніх уцінок залишкової вартості об’єкта щомісячно

(щоквартально, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахованій амортизації, може включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. При вибутті об'єкта залишок перевищення відносять на нерозподілений прибуток проводкою Дт 423 Кт 441.

Амортизація

Амортизація — це систематичний розподіл вартості активу, що амортизується, протягом строку його корисного використання (експлуатації).

Сума, що амортизується, — це собівартість активу або інша сума, що заміняє собівартість у фінансовій звітності (переоцінена вартість), мінус його ліквідаційна вартість.

Ліквідаційна вартість — це чиста сума, яку підприємство передбачає отримати в кінці строку корисного використання активу після вирахування витрат, пов'язаних з його продажем.

Об'єктами амортизації є основні засоби, крім землі.

Нарахування амортизації проводять протягом строку корисного використання кожного місяця.

Строк корисного використання (експлуатації) — це період часу, протягом якого підприємство передбачає використовувати актив. Він може переглядатися у разі зміни очікуваних економічних вигід від використання активу.

Строк корисного використання визначається підприємством самостійно на підставі впливу таких факторів:

— очікуване використання підприємством;
— фізичний знос;
— моральний знос;
— обмеження щодо використання активу.

Мінімальні допустимі строки амортизації необоротних активів встановлені п. 145.1 Податкового кодексу (табл. 1.35).

Таблиця 1.35 – Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації

Групи	**Мінімально допустимі строки корисного використання, років**
1	**2**
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

Продовження табл. 1.35

1	2
з них:	
група 5 — транспортні засоби	5
група 6 — інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 — тварини	6
група 8 — багаторічні насадження	10
група 9 — інші основні засоби	12
група 10 — бібліотечні фонди	—
група 11 — малоцінні необоротні матеріальні активи	—
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

Амортизацію починають нараховувати, починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт став придатним для корисного використання. При зміні строку корисного використання амортизація нараховується, виходячи з нового строку корисного застосування, починаючи з місяця, наступного за місяцем його зміни. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття основних засобів.

Амортизуються основні засоби, що знаходяться на балансі підприємства, у тому числі виробничі й невиробничі.

Метод нарахування амортизації підприємство вибирає самостійно. Розрахунок амортизаційних відрахувань додають до регістрів бухгалтерського обліку.

Якщо змінюється метод нарахування амортизації, то новий метод має застосовуватися з місяця, наступного за місяцем, в якому було прийняте рішення про зміну методу нарахування амортизації. В разі реконструкції, модернізації, добудування нарахування амортизації припиняють.

Нарахування амортизації можуть здійснювати з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, установлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

П(с)БО 7 «Основні засоби», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. № 92, дозволені такі методи нарахування амортизації:

1. Прямолінійний — являє собою визначення річної суми амортизації шляхом розподілу вартості об'єкта на термін його корисного використання.

Приклад: *Первинна вартість = 20 000грн,*
Ліквідаційна вартість = 2000 грн,
Розрахований термін експлуатації — 4 роки.
$$Ao = (20000 – 2000)/4 = 4500 \text{ грн.}$$

Таблиця 1.36 — Розрахунок амортизації, зносу та балансової вартості при прямолінійному методі списання, грн

Рік	Розрахунки	Ао	Знос	Балансова вартість
1	18000*0,25	4500	4500	135000
2	18000*0,25	4500	9000	9000
3	18000*0,25	4500	135000	4500
4	18000*0,25	4500	18000	0

2. Метод зменшуваного залишку — річну суму амортизації визначають шляхом множення річного відсотка амортизації на залишкову вартість об'єкта:

На = 1- $\sqrt[n]{}$(ліквідаційна вартість/первинна вартість) = 1- $\sqrt[n]{}$(2000/20000),

де На – річна норма амортизації;

n – роки.

Таблиця 1.37 — Розрахунок амортизації, зносу та балансової вартості при застосуванні методу зменшуваного залишку, грн

Рік	Розрахунки	Ао	Знос	Балансова вартість
1	18000*0,44	7920	7920	10080
2	18000*0,44	7920	15840	2160
3		2160	18000	0

3. Прискорений метод нарахування амортизації — відрізняється від прямолінійного тим, що нараховується амортизація на залишкову вартість об'єкта, при цьому сума амортизації збільшується на 2:

Ао = 2*На*Балансову вартість.

Приклад: *Первинна вартість — 20 000грн,*
Термін експлуатації — 4 роки,
Ліквідаційна вартість — 2000 грн.

Таблиця 1.38 — Розрахунок амортизації, зносу та балансової вартості при застосуванні прискореного методу амортизації, грн

Рік	Розрахунки	Ао	Знос	Балансова вартість
1	2*0,25*20000	1000	10000	10000
2	2*0,25*10000	5000	15000	5000
3	2*0,25*5000	2500	17500	2500
4	20000- 2000 - 17500	500	18000	0

На — річна норма амортизації, розрахована при прямолінійному методі амортизації.

4. Метод суми чисел (кумулятивний) метод — метод, за яким річну суму амортизації визначають як добуток вартості, що амортизується на кумулятивний коефіцієнт. Кумулятивний коефіцієнт розраховується розподілом кількості років, що залишаються до кінця терміну використання об'єкта, на суму числа років його корисного використання.

Приклад:

Термін експлуатації об'єкта — 4 роки,

Первинна вартість — 20000 грн

Ао = (Термін експлуатації/ Сума чисел років) х Первинна вартість об'єкта.

Розрахунок кумулятивного коефіцієнта:

До1 = 4/(1+2+3+4) = 0,4,

До2 = 3/(1+2+3+4) = 0,3,

До3 = 2/(1+2+3+4) = 0,2,

До4 = 1/(1+2+3+4) = 0,1.

Таблиця 1.39 — Розрахунок амортизації, зносу та балансової вартості при застосуванні кумулятивного методу амортизації, грн

Рік	Розрахунки	Ао	Знос	Балансова вартість
1	4/(1+2+3+4) х 20000	8000	8000	12000
2	3/(1+2+3+4) х 20000	6000	14000	6000
3	2/(1+2+3+4) х 20000	4000	18000	2000
4	1/(1+2+3+4) х 20000	2000	20000	0

5. Виробничий метод — полягає в розрахунку місячної суми амортизації як добуток фактичного місячного обсягу продукції і виробничої ставки амортизації. Виробничу ставку амортизації розраховують розподілом вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виконати за допомогою об'єкта основних засобів.

Ао = Фактичний обсяг виробництва продукції за місяць * (залишкова вартість об'єкта основних засобів / обсяг виробництва)

Приклад: Первинна вартість = 20000грн,
Ліквідаційна вартість = 2000грн,
Обсяг виробництва = 200000грн,
Обсяг виробництва за період:
1 місяць = 50000грн,
2 місяць = 80000грн,
3 місяць = 50000грн,
4 місяць = 20000грн.
Ао = 50000*(20000-2000)/200000 = 4500грн.

Таблиця 1.40 — Розрахунок амортизації, зносу та балансової вартості при застосуванні виробничого методу амортизації, грн

Рік	Розрахунки	Ао	Знос	Балансова вартість
1	50000*(20000-2000)/20000	4500	4500	15500
2	80000 х (20000-2000)/200000	7200	4700	8300
3	50000*(20000-2000)/20000	4500	16200	3800
4	20000 – 200 - 16200	1800	1800	0

Нарахування амортизації при використанні виробничого методу припиняється з дати, наступної за датою вибуття об'єкта основних засобів.

Нараховану за місяць амортизацію відображають у бухгалтерському обліку записами (табл. 1.41).

Суму нарахованої амортизації підприємства відображають шляхом збільшенням суми витрат та зносу основних засобів.

Приклад: *Облік амортизації основних засобів*

Вихідні дані:

Сума нарахованої амортизації

а) виробничих основних засобів 2000 грн

б) об’єктів, що забезпечують збут 1000 грн

в) об’єктів загальногосподарського призначення 3000 грн

г) об’єктів житлово-комунального господарства 1900 грн

д) об’єктів, використовуваних для досліджень і розробок 1300грн

Таблиця 1.41 — Облік амортизації основних засобів

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
Нарахування амортизації основних засобів підприємствами, що не використовують 8-й клас рахунків				
	а) об’єктів виробничого призначення	23 (91)	131	2000
	б) об’єктів, що забезпечують збут	93	131	1000
	в) об’єктів загальногосподарського призначення	92	131	3000
	г) об’єктів, використовуваних для досліджень і розробок	941	131	1300
	д) об’єктів житлово-комунального господарства	949	131	1900

Одночасно з нарахуванням амортизації об’єктів благоустрою та жилих будинків, що знаходяться на балансі житлово-комунальних підприємств, які відносяться до сфери управління органів місцевого самоуправління та місцевих органів влади, а також автомобільних доріг загального призначення збільшуються доходи цих підприємств з одночасним зменшенням додаткового капіталу, а при його недостатності – статутного капіталу.

Облік інших необоротних матеріальних активів

Інші необоротні матеріальні активи — це активи, що мають матеріальну форму, експлуатуються більше одного року, поступово зношуються та передають свою вартість на продукт роботи чи послуги.

Інші необоротні матеріальні активи класифікують на такі групи:

— бібліотечні фонди;

— малоцінні необоротні матеріальні активи;

— тимчасові (нетитульні) споруди;

— природні ресурси;

— інвентарна тара;
— предмети прокату;
— інші необоротні матеріальні активи.

Від основних засобів малоцінні необоротні матеріальні активи відрізняються тільки вартістю. Граничну вартість для класифікації необоротних матеріальних активів встановлює підприємство самостійно наказом про облікову політику.

Амортизацію інших необоротних активів проводять прямолінійним та виробничим методами.

Визнання інших необоротних матеріальних активів

Методологічні засади формування інформації П(с)БО7 розповсюджують на облік інших необоротних матеріальних активів.

Критерії визнання інших необоротних активів аналогічні критеріям визнання, що застосовують для всіх активів:

— існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов’язані з використанням цього об’єкта;
— його вартість може бути достовірно визначена.

У бухгалтерському обліку інші необоротні матеріальні активи відображають за первинною вартістю, тобто за фактичними витратами на їх придбання, виготовлення, спорудження й обліковують на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Цей рахунок використовують для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, що не відображені на рахунку 10 «Основні засоби». За дебетом рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відображають надходження придбаних, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів, суму затрат, пов’язаних з поліпшенням об’єкта, суму дооцінки вартості об’єкта інших необоротних матеріальних активів.

Аналітичний облік інших необоротних матеріальних активів ведуть по кожному об’єкту цих активів.

Особливість окремих груп інших необоротних матеріальних активів (бібліотечний фонд, природні ресурси, предмети прокату) обумовлює використання відмінних від основних засобів методів нарахування зносу, а саме: прямолінійним і виробничим методами.

Можна також користуватися спрощеними методами за якими:

а) амортизацію нараховують у розмірі 50% вартості, що амортизується у першому місяці використання об’єкта, інші 50% – у місяці вибуття, тобто списання з балансу; або

б) амортизацію нараховують у розмірі 100% вартості, що амортизується у першому місяці використання об’єкта й у подальшому обліковують у кількісному обліку.

Метод нарахування амортизації обирають у наказі про облікову політику.

Необоротні активи й групи вибуття: порядок відбиття в обліку

Відповідно до вимог П(с)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність», необоротні активи (група вибуття), визнані підприємством утримуваними для продажу, з 1 січня 2008 року не можуть визнаватися в складі необоротних і повинні бути переведені до складу оборотних активів. Такі необоротні активи й групи вибуття, утримувані для продажу, і пов'язані з ними зобов'язання, а також результати їхнього продажу (вибуття) треба відображати у фінансовій звітності окремо від інших активів, зобов'язань і результатів інших видів діяльності.

До Плану рахунків введений спеціальний субрахунок 286 «Необоротні активи й групи вибуття, утримувані для продажу», на якому потрібно вести облік наявності та руху необоротних активів і груп вибуття, які визнані утримуваними для продажу.

Основна відмінність групи вибуття від необоротних активів, утримуваних для продажу, полягає в тому, що в групу вибуття можуть входити як активи, так і прямо пов'язані з такими активами зобов'язання. Для обліку цих зобов'язань у Плані рахунків приводиться субрахунок 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами й групами вибуття, утримуваними для продажу».

Облік операцій по реалізації необоротних активів (групи вибуття), утримуваних для продажу

Інформація про доходи від реалізації основних фондів має формуватися на субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», а їхня облікова вартість на дату балансу списується в дебет субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

На кожну дату балансу необоротні активи, утримувані для продажу за П(с)БУ 27, відображають у бухгалтерському обліку й фінансовій звітності за вартістю меншою з двох: балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації із зарахуванням сум коректувань, до складу інших операційних доходів (витрат) звітного періоду.

У Плані рахунків для обліку втрат передбачений субрахунок 946 «Втрати від знецінювання запасів», оскільки суми втрат є втратами від зменшення корисності активів, а дохід показують по кредиту субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності», тобто кореспонденцією, характерною для обліку дооцінки запасів.

Наведемо кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку на виконання вимог П(с)БО 27, що демонструють описані ситуації:

Таблиця 1.42 – Переведення об'єкта основних засобів до складу необоротних активів, утримуваних для продажу

Господарські операції	Дт	Кт
Переведення об'єкта основних засобів до складу необоротних активів, утримуваних для продажу:		
— відбита залишкова вартість об'єкта основних засобів визнаного необоротним активом, утримуваним для продажу	286	10
— списана сума нарахованого зносу по активу, який класифікують в якості утримуваного для продажу	10	131
Оцінка необоротного активу, утримуваного для продажу на дату балансу:		
— відбите коректування балансової вартості необоротного активу, утримуваного для продажу, коли чиста вартість реалізації нижча за його балансову вартість	946	286
— зроблена дооцінка необоротного активу, утримуваного для продажу, при збільшенні чистої вартості його реалізації (збільшення балансової вартості можливо лише в межах суми визнаних дооцінок від попередніх уцінок)	286	719
Реалізація необоротного активу, утримуваного для продажів:		
— відбитий дохід від реалізації необоротного активу, утримуваного для продажу	377	712
— нараховані податкові зобов'язання по ПДВ	712	641
— списана балансова вартість реалізованого необоротного активу,утримуваного для продажу	943	286

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Сформулюйте поняття «Основні засоби»?
2. За якими ознаками класифікують основні засоби в обліку?
3. Які види оцінки основних засобів Ви знаєте?
4. Коли необхідно переоцінити основні засоби?
5. Які методи нарахування амортизації Ви знаєте?
6. Як відображають в бухгалтерському обліку надходження основних засобів?
7. Як відображають у бухгалтерському обліку дооцінку основних засобів?
8. Як відображають у бухгалтерському обліку уцінку основних засобів?
9. Як відображають у бухгалтерському обліку подальшу уцінку основних засобів після їх дооцінки?
10. Як відображають у бухгалтерському обліку подальшу дооцінку основних засобів після їх уцінки?
11. Як відображають у бухгалтерському обліку ліквідацію основних засобів?
12. Як визнають і оцінюють необоротні активи і групи вибуття, утримувані для продажу?

13. Як відображають в обліку операції з продажу основних засобів?

14. Як відобразити в бухгалтерському обліку витрати на ремонт основних засобів?

15. Які активи відносять до інших необоротних матеріальних активів?

16. Як нараховують амортизацію по об'єктах інших необоротних матеріальних активів?

17. Які методи амортизації можна застосовувати для малоцінних необоротних активів?

18. Як відображають в обліку нарахування амортизації основних засобів?

19. Як відображають в обліку об'єкти, що утримуються для продажу?

20. Як оцінюють об'єкти групи продажу на дату балансу?

1.6. Облік інвестиційної нерухомості

Нормативні документи:

П(с)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007р. № 779.

П(с)БО 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000р. № 181.

Терміни та визначення

Інвестиційна нерухомість — власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будинки, споруження, розташовані на землі, утримувані з метою одержання орендних платежів і / або збільшення власного капіталу, а не для виробництва й поставки товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Операційна нерухомість — власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будинки, споруження, розташовані на землі, утримувані з метою використання для виробництва або поставки товарів, або надання послуг, або ж в адміністративних цілях.

Балансова вартість активу — вартість активу, по якій він включається в підсумок балансу.

Класифікація, визнання й оцінка інвестиційної нерухомості

Норми П(с)БО 32 застосовуються підприємствами, організаціями й іншими юридичними особами (далі підприємства) незалежно від форми власності (крім бюджетних установ) та не застосовується до питань, урегульованих П(с)БО 14 «Оренда» від 28.07.2000 № 181, й іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, а саме до:

1) класифікації оренди на операційну й фінансову;

2) визнання доходу від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості;

3) оцінки орендодавцем нерухомості, наданої в оренду за договором фінансової оренди;

4) обліку продажу й операцій із продажу активів з їх подальшої орендою;

5) розкриття інформації про фінансову й операційну оренду в фінансовій звітності;

6) обліку біологічних активів, пов’язаних із сільськогосподарською діяльністю;

7) обліку прав на розвідку й видобуток корисних копалин і невідновлюваних ресурсів.

З метою бухгалтерського обліку не вважається інвестиційною нерухомістю:

— операційна нерухомість, а також нерухомість, утримувана для використання в майбутньому як операційна нерухомість;

— нерухомість, утримувана з метою продажу за умови звичайної господарської діяльності;

— нерухомість, що будується або поліпшується за дорученням третіх сторін;

— нерухомість, що перебуває в процесі будівництва або поліпшення з метою використання в майбутньому як інвестиційної нерухомості;

— нерухомість, надана в оренду іншому суб’єктові господарювання на умовах фінансової оренди.

Якщо об’єкт основних засобів включає частину, яка утримується для одержання орендної плати та /або збільшення власного капіталу, та другу частину, яка є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути продані окремо (або окремо надані в оренду), то ці частини відображають як окремі інвентарні об’єкти. Якщо ці частини не можуть бути продані окремо, то об’єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою одержання орендної плати та / або для збільшення власного капіталу.

Приклад: *Підприємство здає в оренду будівлю та отримує орендні платежі. Будівля для виробництва продукції не використовується.*

В такому випадку будівля є інвестиційною нерухомістю й обліковується згідно з П(с)БО 32.

Приклад: *Підприємство придбало будівлю за 1,5 млн грн. Планується, що через деякий час ринкова вартість будівлі зросте і становитиме 2,5 млн грн. Таким чином підприємство збільшить власний капітал на 1,0 млн грн.*

У цьому прикладі будівля теж є інвестиційною нерухомістю й обліковується відповідно до П(с)БО 32.

Якщо підприємство контролює інвестиційну нерухомість, надану в оренду материнському або дочірньому підприємству для виробництва або поставки товарів, надання послуг, або з адміністративною метою, то такий об’єкт основних засобів при складанні консолідованої фінансової звітності вважається операційною нерухомістю.

При наявності ознак, при яких об’єкт основних засобів може бути віднесений і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості, підприємство розробляє критерії по їхньому поділу.

Можна обрати один із двох критеріїв — натуральний або вартісний.

Відповідно до натурального критерію, якщо більша частина (понад 50% або інший відсоток) площі (чи об'єму) об'єкта використовується як інвестиційна нерухомість, то й весь об'єкт слід вважати інвестиційною нерухомістю.

Відповідно до вартісного підходу переважною буде та частина нерухомості, яка приносить більший дохід (більше 50% або інший відсоток).

Приклад: *Підприємство має на балансі будівлю, яка складається з декількох приміщень. В оренду здається одне приміщення, яке можна продати.*

Підприємству необхідно визначити вартість приміщення, яке може бути продано, і відобразити в обліку окремо від іншої частини будівлі як інвестиційну нерухомість. Інша частина будівлі відображається в обліку як операційна нерухомість у складі основних засобів.

Інвестиційну нерухомість підприємство утримує для того, щоб одержувати орендні платежі й / або з метою збільшення власного капіталу шляхом перепродажу. Підприємство має планувати продаж у довгостроковому періоді, не раніше чим через 12 місяців. Якщо продаж планують у більш ранній термін, такий актив необхідно класифікувати як оборотний і відображати в балансі як товар.

Класифікувати як інвестиційну можна тільки ту нерухомість, яку будуть передавати в операційну оренду.

Визнання й оцінка інвестиційної нерухомості

Інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство одержить у майбутньому від її використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів і / або збільшення власного капіталу і її первинна вартість може бути достовірно визначена.

На кожну дату балансу інвестиційна нерухомість відображається або за справедливою вартістю, якщо її можна вірогідно визначити, або за первиною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності й вигід від її відновлення, визнаних згідно П(с)БО 28 «Зменшення корисності активів».

Обраний підхід застосовують до оцінки всіх подібних об'єктів інвестиційної нерухомості. Крім того, на можливість обліку об'єктів інвестиційної нерухомості за їхньою первинною вартістю з моменту її придбання (створення) до дати балансу, на яку підприємством здійснені заходи щодо визначення її справедливої вартості, вказує і Міністерство фінансів у листі від 21.03.2008 р. № 31-34000-20/ 23-2699/2103.

Придбану (створену) інвестиційну нерухомість зараховують на баланс підприємства за первинною вартістю. Складові первинної вартості інвестиційної нерухомості в залежності від шляхів надходження наведені у табл. 1.43.

Таблиця 1.43 – Формування первинної вартості інвестиційної нерухомості

При придбанні на звичайних умовах	**Складові первинної вартості**
	— суми, які сплачують постачальникам (продавцям) і підрядникам за виконання будівельно–монтажних робіт (без непрямих податків);
	— реєстраційні збори, державне мито й аналогічні платежі, які здійснюють у зв'язку з придбанням (одержанням) прав на інвестиційну нерухомість;
	— сума непрямих податків у зв'язку із придбанням (створенням) інвестиційної нерухомості (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
	— вартість юридичних послуг, комісійних винагород, пов'язаних із придбанням інвестиційної нерухомості;
	— інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням і доведенням об'єктів інвестиційної нерухомості до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою
При створенні на підприємстві	Загальна сума витрат на створення інвестиційної нерухомості
При одержанні у фінансову оренду	Вартість визначають відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»
При придбанні на умовах відстрочення платежу	Вартістю є ціна відповідно до договору

Первинна вартість інвестиційної нерухомості збільшується на суму витрат, які пов'язані з її поліпшенням та приводять до збільшення майбутніх економічних вигід від використання.

Витрати, спрямовані на підтримку інвестиційної нерухомості у робочому стані, включають до складу витрат звітного періоду.

Справедлива вартість інвестиційної нерухомості повинна відображати ринкові умови на звітну дату. Зміни справедливої вартості необхідно відносити до складу іншого операційного доходу або інших витрат операційної діяльності відповідно.

При відсутності діючих цін на активному ринку справедливу вартість підприємство визначає за інформацією з урахуванням таких джерел, як:

— поточні ціни на активному ринку інших видів нерухомості, в іншому стані або на іншій території (або нерухомості, на яку поширюються інші умови договорів оренди й інших договорів), скореговані з урахуванням цих розходжень;

— найбільш близькі за часом ціни по операціях з такими активами.

При відсутності ринкових цін на нерухомість її справедливу вартість визначають за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, в основі визначення яких лежать умови діючих

договорів оренди й інших контрактів, а також, коли це можливо, дані із зовнішніх джерел (наприклад, чинні тарифи на оренду аналогічної нерухомості на тій же території).

Справедлива вартість інвестиційної нерухомості не включає передплати й нарахованого доходу від фінансової оренди.

Стаціонарні об’єкти основних засобів (ліфти, кондиціонери й т.п.), вартість яких врахована при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості, враховують одночасно й на забалансових рахунках за первинною вартістю. Усі інші об’єкти, які використовують разом з інвестиційною нерухомістю (меблі, офісна техніка й т. і.) оцінюють за первинною (переоціненою) вартістю та відображають в обліку у відповідності до П(с)БО 7 «Основні засоби».

Облік інвестиційної нерухомості

Одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх сполучення, а також активи, які створюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс та в сукупності генерують грошові потоки.

Операції з інвестиційною нерухомістю оформляються тими самими первинними документами, що й операції з основними засобами. Наприклад, введення в експлуатацію інвестиційної нерухомості оформляють актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (типова ф. №ОЗ-1, затверджена наказом № 352). Аналітичний облік кожного об’єкта інвестиційної нерухомості ведеться в Інвентарній картці обліку основних засобів (типова ф. №ОЗ-6, затверджена наказом № 352) тощо.

Для обліку інвестиційної нерухомості застосовують рахунок 100 «Інвестиційна нерухомість», на якому відображають:

— по дебету — пряме (безпосередньо від постачальника) або опосередковане (після доробок у службі капітальних вкладень) надходження об’єктів інвестиційної нерухомості на баланс, а також витрати, пов’язані з поліпшенням об’єкта (модернізацією, модифікацією, добудуванням, дообладнуванням, реконструкцією й т. п.), сума дооцінки об’єкта або збільшення його справедливої вартості;

— по кредиту — вибуття об’єктів інвестиційної нерухомості (внаслідок переводу до складу операційної нерухомості, продажу, передачі до складу запасів (товарів) з метою підготовки до продажу, безкоштовної передачі, повної або часткової ліквідації й т. п.), амортизація, що віднімається від первинної вартості об’єкта, сума уцінки об’єкта або зменшення його справедливої вартості.

На рахунку 135 відображають знос інвестиційної нерухомості, яку обліковують за первинною вартістю.

Будівництво та комплектування об’єктів, призначених для використання як інвестиційна нерухомість, може враховуватися на рахунках 151

«Капітальне будівництво» і 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Якщо підприємство обере оцінку за справедливою вартістю, то на кожну дату балансу сума збільшення або зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості відображатиметься у складі іншого операційного доходу (субрахунок 710 «Дохід від первинного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю») або інших витрат від операційної діяльності (субрахунок 940 «Витрати від первинного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю») відповідно.

Приклад: *Первинна вартість об'єкта інвестиційної нерухомості — 183900 грн, справедлива вартість об'єкта на першу після визнання дату балансу — 190000 грн, справедлива вартість об'єкта на наступну дату балансу — 185000 грн.*

Таблиця 1.44 – Основні проведення при оцінці об'єктів інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю

Господарські операції	Дт	Кт	Сума
Відкоригована балансова вартість об'єкта інвестиційної нерухомості в зв'язку зі збільшенням його справедливої вартості на дату балансу	100 719	719 791	6100
Відкоригована балансова вартість об'єкта інвестиційної нерухомості в зв'язку з наступним зменшенням його справедливої вартості на дату балансу	949 791	100 949	5000

Якщо буде обрано оцінку за первинною вартістю, то об'єкт інвестиційної нерухомості підлягатиме амортизації за одним із методів, наведених у п. 28 ПБО 7. Згідно з п. 18 П(с)БО 32 інвестиційна нерухомість, що обліковується за первинною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації, з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, переоцінці не підлягає.

Головна відмінність обліку за справедливою вартістю від обліку за первинною вартістю полягає в тому, що при виборі цього методу підприємство в обліку не нараховує амортизацію на об'єкти інвестиційної нерухомості. У цьому випадку на кожну дату балансу необхідно коректувати вартість об'єкта шляхом порівняння його балансової й справедливої вартості. Зміну вартості (суму збільшення або зменшення) об'єкта інвестиційної нерухомості на дату балансу відображають у складі інших операційних доходів (субрахунок 719 «Інші операційні доходи») або в складі інших витрат операційної діяльності (субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності»).

Основні проведення при придбанні об'єктів інвестиційної нерухомості наведені у табл. 1.45.

Таблиця 1.45 – Основні проведення при придбанні об'єктів інвестиційної нерухомості

Господарські операції	Дт	Кт
Оприбуткування (прийняття в експлуатацію) об'єктів інвестиційної нерухомості за ціною постачальника;	100	63
Оприбуткування (прийняття в експлуатацію) об'єктів інвестиційної нерухомості, що пройшли доробку в службі капітальних вкладень;	100	151, 152
Відбиття збільшення справедливої вартості об'єкта на кінець звітного періоду або на момент продажу, переводу до складу запасів і т. п. у порівнянні з величиною справедливої вартості на початок звітного періоду;	100	79, 443
Відбиття зменшення справедливої вартості об'єкта на кінець звітного періоду або на момент здійснення перетворюючої операції у порівнянні з величиною справедливої вартості на початок звітного періоду.	79	443, 100

Визнання інвестиційної нерухомості відбувається не тільки в результаті її придбання (створення), але й у зв'язку з переведенням до складу інвестиційної нерухомості операційної нерухомості й запасів та зворотної операції, тобто переведення інвестиційної нерухомості до складу основних засобів або запасів.

Згідно з п. 24 П(с)БО 32 переведення нерухомості до складу інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості здійснюється тільки у випадку зміни характеру використання нерухомості.

Приклад: *Первинна вартість об'єкта основних засобів, який планується перевести до складу інвестиційної нерухомості — 500000 грн, сума нарахованого зносу на дату передачі — 60000 грн, залишкова вартість об'єкта — 440000 грн.*

Таблиця 1.46 – Переведення об'єкта операційної нерухомості до складу інвестиційної нерухомості, що враховують за первинною вартістю

Господарські операції	Дт	Кт	Сума
Будинок як об'єкт операційної нерухомості переведено до складу інвестиційної нерухомості за первинною вартістю	100	103	500000
Сума нарахованого зношування об'єкта основних засобів перекваліфікована в зношування об'єкта інвестиційної нерухомості	131	135	50000

При переведенні операційної нерухомості в інвестиційну, котру будуть оцінювати за справедливою вартістю, різниця між балансовою (залишковою) вартістю операційної нерухомості й справедливою вартістю інвестиційної нерухомості відображається в порядку, передбаченому П(с)БО 7 для дооцінок і уцінок.

Приклад, коли справедлива вартість перевищує залишкову:

Первинна вартість об'єкта основних засобів, що планується перевести до складу інвестиційної нерухомості — 250000 грн, сума нарахованого зносу на дату переведення — 50000 грн, залишкова вартість об'єкта основних засобів — 200000 грн, справедлива вартість об'єкта — 225000 грн.

Таблиця 1.47 – Переведення об'єкта операційної нерухомості до складу інвестиційної нерухомості, що враховують за справедливою вартістю

Господарські операції	Дт	Кт	Сума
Списано суму зношування об'єкта нерухомості, нараховану в період його обліку у складі операційної нерухомості.	131	103	50000
Різниця між справедливою й залишковою вартістю об'єкта нерухомості віднесена на збільшення додаткового капіталу.	103	423	25000
Будинок як об'єкт операційної нерухомості переведено до складу інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю.	100	103	225000

Приклад, коли залишкова вартість перевищує справедливу:

Первинна вартість об'єкта основних засобів, що планується перевести до складу інвестиційної нерухомості — 250000 грн, сума нарахованого зносу на дату переведення — 50000 грн, залишкова вартість об'єкта основних засобів — 200000 грн, справедлива вартість об'єкта — 100000 грн.

Таблиця1.48 – Переведення об'єкта операційної нерухомості до складу інвестиційної нерухомості, що враховують за справедливою вартістю

Господарські операції	Дт	Кт	Сума
Списано суму зношування об'єкта нерухомості, нарахованої в період його обліку у складі операційної нерухомості.	131	103	50000
Будинок як об'єкт операційної нерухомості переведено до складу інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю.	100	103	100000
Різниця між справедливою й залишковою вартістю об'єкта нерухомості віднесена до складу витрат.	975 793	103 975	100000

При переведенні нерухомості із запасів в інвестиційну нерухомість, що буде оцінюватися за справедливою вартістю, різницю між справедливою вартістю й балансовою (залишковою) вартістю визнають іншими доходами або витратами періоду.

При завершенні будівництва інвестиційної нерухомості, що буде враховуватися за справедливою вартістю, різницю між справедливою вартістю й витратами на будівництво визнають іншими операційними доходами або іншими витратами.

При переведенні інвестиційної нерухомості, оцінюваної за справедливою вартістю, в операційну або до складу запасів, собівартість

таких основних засобів або запасів визначають за справедливою вартістю інвестиційної нерухомості на дату переведення.

Приклад: *справедлива вартість об'єкта інвестиційної нерухомості на дату його переведення до складу запасів — 100000 грн.*

Таблиця 1.49 – Переведення об'єкта інвестиційної нерухомості до складу запасів (необоротних активів, утримуваних для продажу)

Господарські операції	Дт	Кт	Сума
Відбито переведення об'єкта інвестиційної нерухомості до складу запасів у зв'язку з початком його підготовки до продажу	286	100	100000
Списано різницю між балансовою вартістю та чистою вартістю реалізації, якщо об'єкт оцінений за первинною вартістю	946	286	

П(с)БО 32 вимагає, щоб у примітках до фінансової звітності була розкрита методологічна й довідкова інформація відносно особливостей оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості за первинною й справедливою вартістю.

Таблиця 1.50 – Додаткова інформація, яку необхідно відображати у фінансовій звітності

При оцінці за справедливою вартістю	— Методи й істотні припущення, які застосовані при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості;
	— здійснення оцінки інвестиційної нерухомості суб'єктами оцінної діяльності, які мають досвід оцінки подібної нерухомості в тій же місцевості або незалучення таких суб'єктів для визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості;
	— балансова вартість інвестиційної нерухомості на початок і кінець звітного року;
	— сума іншого операційного доходу й інших видатків операційної діяльності, які виникли внаслідок зміни справедливої вартості інвестиційної нерухомості;
	— сума доходів і видатків, які виникли внаслідок перекладу в інвестиційну нерухомість запасів і при завершенні будівництва інвестиційної нерухомості;
	— різниця між балансовою вартістю активів, що виникла внаслідок перекладу операційної нерухомості в інвестиційну нерухомість, що відображена в складі доходів, видатків і додаткового капіталу;
	— опис інвестиційної нерухомості (пооб'єктно в кількісних і вартісних показниках), що припиняє оцінюватися за справедливою вартістю й буде оцінюватися за первинною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності й вигід від її відновлення, з установленням причин неможливості достовірного визначення її справедливої вартості й балансової вартості такої інвестиційної нерухомості.

Продовження табл. 1.50

При оцінці за первинною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності й вигід від її відновлення	— Методи амортизації, які застосовує підприємство, і діапазон строків корисного використання;
	— балансова вартість і сума зношування з урахуванням утрат від зменшення корисності й вигід від її відновлення на початок і кінець звітного року;
	— сума нарахованої амортизації протягом звітного року;
	— справедлива вартість інвестиційної нерухомості;
	— сума втрат від зменшення корисності й сума вигід від відновлення корисності, відображені у звіті про фінансові результати й звіт про власний капітал за звітний рік

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Що являє собою інвестиційна нерухомість?
2. За якою оцінкою може зараховуватися на баланс інвестиційна нерухомість?
3. Якими первинними документами оформлюють операції з інвестиційною нерухомістю?
4. Як визначити справедливу вартість інвестиційної нерухомості?
5. Що в обліку є одиницею інвестиційної нерухомості?
6. Якими первинними документами оформлюються операції з інвестиційною нерухомістю?
7. Який рахунок застосовують при обліку інвестиційної нерухомості?
8. Як відображають інвестиційну нерухомість, оцінену за первинною вартістю на дату балансу?
9. Як відображають інвестиційну нерухомість, оцінену за справедливою вартістю на дату балансу?
10. Чи підлягає амортизації об’єкт інвестиційної нерухомості, оцінений за первинною вартістю?

1.7. Облік нематеріальних активів

Нормативні документи:

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996 (в редакції від 9.02.2006р. № 3422 – IV);

План рахунків бухгалтерського обліку, затверджений наказом Міністерства фінансів України 30.11.99р. № 291(зі змінами і доповненнями);

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99р. № 87 (зі змінами і доповненнями);

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №6 «Виправлення помилок і змін у фінансовій звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99р. № 137(зі змінами і доповненнями);

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999р. № 242(зі змінами і доповненнями);

Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009р. № 1327;

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. № 92 (зі змінами і доповненнями);

Інструкція про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, коштів, документів, розрахунків від 11.08.94р. №69 (зі змінами);

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.95р. № 88;

Інструкція про порядок визначення розмірів збитку від розкрадань, нестачі, знищення матеріальних цінностей від 22.01.96р. № 116 (зі змінами від 16.12.2009р. № 1393);

Терміни та визначення

Активний ринок — ринок, якому притаманні такі умови:

— предмети, які продають і купують на цьому ринку, є однорідними;

— у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;

— інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Група нематеріальних активів — сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Нематеріальний актив — немонетарний актив, що не має матеріальної форми, може бути ідентифікований і утримується на підприємствах з метою використання протягом більше одного року (чи одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду, тобто це довгострокові вкладення в об’єкти права власності, що не мають матеріально-речовинної форми, але мають вартість і здатність приносити дохід.

Визнання нематеріальних активів

Облік нематеріальних активів здійснюють відповідно до П(с)БО 8 «Нематеріальні активи», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242.

Норми стандарту поширюються на підприємства усіх форм власності, крім бюджетних. Норми стандарту стосуються всіх нематеріальних активів, за винятком гудвілу, що виникає в результаті об’єднання підприємств. Його відображення в обліку здійснюють за П(с)БО 19 «Об’єднання підприємств».

У бухгалтерському обліку нематеріальні активи обліковують по кожному об’єкту на таких субрахунках:

121 «Право користування природними ресурсами»;

122 «Право користування майном»;

123 «Права на знаки для товарів і послуг»;

124 «Права на об’єкти промислової власності»;

125 «Авторські й суміжні з ними права»;

127 «Інші нематеріальні активи»;

Придбаний чи отриманий нематеріальний актив відображають в балансі, якщо підприємство здійснює його контроль, існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов’язаних з його використанням, і його вартість може бути вірогідно визначена.

Нематеріальний актив, отриманий у результаті розробки, варто відображати в балансі за умови, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість і ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість одержання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов’язаних з розробкою нематеріального активу.

Якщо об’єкт нематеріальних активів не відповідає зазначеним критеріям визнання, то витрати, пов’язані з його придбанням або створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

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

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

Об’єкт нематеріальних активів, наданий правовласником (ліцензіаром) у користування (при збереженні виключних прав на результат інтелектуальної діяльності), залишається на балансі правовласника (ліцензіара) із вказівкою в аналітичному обліку інформації про передачу цього об’єкта в користування іншій особі.

Об’єкт нематеріальних активів, отриманий у користування, ураховує користувач (ліцензіат) на забалансовому рахунку в оцінці, виходячи з розміру винагороди, встановленої в договорі. При цьому платіж за надане право використання результатів інтелектуальної діяльності у вигляді періодичних платежів, обчислених у порядку й по строках, встановлених договором, включає користувач (ліцензіат) до витрат звітного періоду.

У разі придбання або одержання нематеріальних активів первинною вартістю, за якою він буде оприбуткований, вважають ціну придбання, яка включає: мита, непрямі невідшкодовані податки і витрати, пов'язані з придбанням та доведенням нематеріальних активів до стану, придатного до використання.

У разі придбання нематеріальних активів за рахунок кредиту банку первинна вартість відбивається в сумі, що не включає відсотки по ньому (за винятком фінансових витрат, які включають у собівартість кваліфікаційного активу відповідно до П(с)БО 31 «Фінансові витрати»).

Якщо нематеріальний актив обмінюють на подібний об'єкт, то первинною вартістю буде залишкова вартість переданого об'єкта, якщо залишкова вартість більше справедливої, то первинна вартість дорівнює справедливій вартості з включенням різниці у фінансові результати (витрати) звітного періоду.

У результаті обміну на неподібний об'єкт первинною вартістю буде справедлива вартість переданого нематеріального активу, збільшена (зменшена) на суму коштів, отриманих (сплачених) при обміні.

При безкоштовній передачі, внесенні до статутного фонду та отриманні у результаті об'єднання підприємств первинною вартістю нематеріальних активів є їхня справедлива вартість.

Якщо нематеріальні активи створюють на підприємстві, то первинна вартість включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, пов'язані зі створенням нематеріального активу і приведенням його в робочий стан.

Первинна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з їх удосконаленням, збільшенням можливостей та строку використання.

Витрати на підтримку об'єкта в придатному для використання стані та отримання первинно визначеного розміру майбутніх економічних вигід від його використання, включають до складу витрат звітного періоду (рис 1.14).

Витрати на придбання, створення й удосконалення об'єктів нематеріальних активів відображають на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Фактичні витрати на придбання, створення й удосконалення об'єктів нематеріальних активів, використання, які на дату балансу не відбулися (не введені в господарський оборот), відображають у складі незавершених капітальних інвестицій у нематеріальні активи.

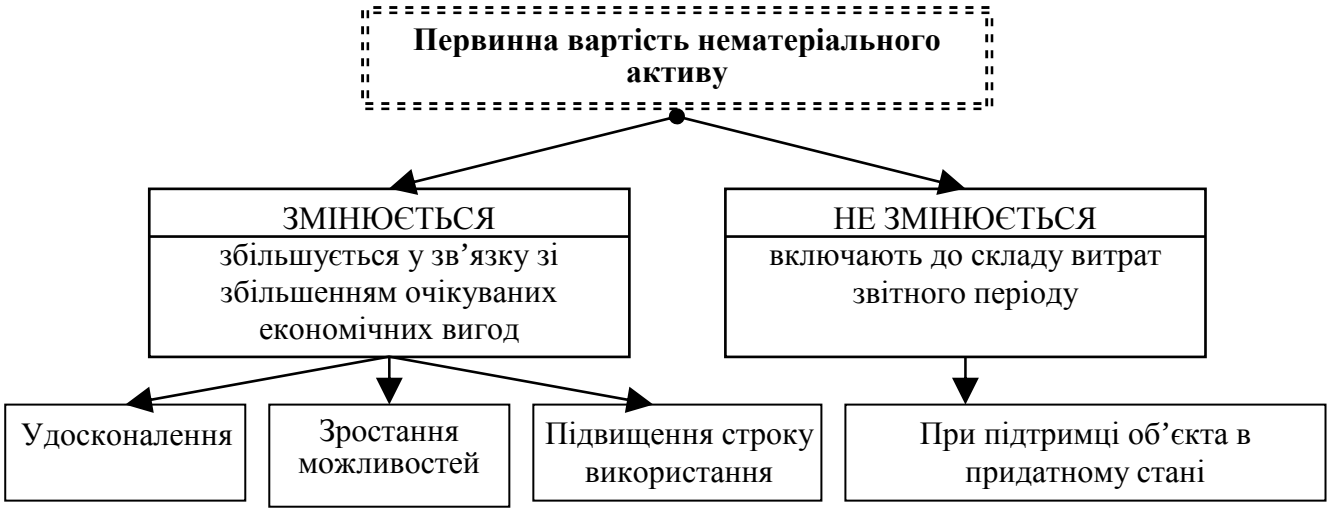

Рис. 1.14 – Облік можливих змін у первинній вартості нематеріального активу

У бухгалтерському обліку операції з нематеріальними активами відображають такими записами (табл. 1.51):

Таблиця 1.51 – Облік надходження нематеріальних активів

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
Надходження чи придбання нематеріальних активів(НА)				
1	Відображені витрати підприємства на придбання НА	154	631	1 000
		641	631	200
2	Введені в експлуатацію НА	12	154	1 000
3	Оплата з рахунка постачальників за отримані НА	631	311	1 200
Створення нематеріальних активів(НА)				
1	Відображена вартість матеріалів, використаних для створення НА	154	201	3 000
2	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим створенням НА	154	661,651	900
3	Введені в експлуатацію НА	12	154	3 900
Безоплатне одержання				
1	Відображена справедлива вартість безоплатно отриманих НА	12	424	1500
2	Нарахований знос безоплатно отриманих:			
	- з використанням 8-го класу рахунків (1500 : 5років : 12міс)	833	133	25
	- з використанням 9-го класу рахунків	91,92,93,94	133	25
3	Одночасне відображення доходу від безоплатно отриманих НА	424	745	25

Приклад: *Відображення в обліку надходження нематеріальних активів*

Вихідні дані:

Вартість нематеріальних активів, яку сплачують постачальнику	1 200 грн з ПДВ
Вартість власних матеріалів, використаних для створення нематеріального активу	3 000 грн
Заробітна плата та внески на загальнообов'язкове соціальне страхування	900 грн
Справедлива вартість безоплатно одержаного нематеріального активу	1 500 грн

До класифікації нематеріальних активів внесено уточнення: якщо витрати на придбання прав визнаються роялті, такі витрати не є нематеріальними активами (нове визначення роялті міститься в П(с)БО 15 «Дохід» і повністю збігається з визначенням роялті Податковим кодексом).

Амортизація нематеріальних активів

Нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом терміну їх корисного використання, який встановлює підприємство при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше 10 років.

Як і для основних засобів, при нарахуванні амортизації на об'єкти нематеріальних активів підприємство може використовувати мінімально допустимі строки корисного використання, передбачені Податковим кодексом.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюють із застосуванням методів, визначених у підпункті 145.1.5 пункту 145.1 статті 145 Податкового Кодексу, протягом таких строків:

Групи	**Строк дії права користування**
1	**2**
група 1 — права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище);	відповідно до правовстановлюючого документа
група 2 — права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);	відповідно до правовстановлюючого документа
група 3 — права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа
група 4 — права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менше 5-ти років

Продовження

1	2
група 5 — авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менше 2-х років
група 6 — інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	відповідно до правовстановлюючого документа

Підприємство самостійно вибирає метод нарахування амортизації, виходячи з умов одержання майбутніх економічних вигод, якщо такі умови визначити неможливо, то застосовується прямолінійний метод.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають.

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

— строки корисного використання подібних активів;

— моральний знос, що передбачається;

— правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;

— очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством;

— залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

Нарахування амортизації проводять за повні місяці так само, як і для основних засобів.

Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починають з дати, яка наступає за датою введення об'єкта в господарський оборот.

Переоцінка нематеріальних активів

Термін корисного використання нематеріальних активів може бути переглянутий підприємством наприкінці звітного періоду, якщо очікується істотне зменшення їх корисності.

Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Переоцінка нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їхня залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Сума дооцінки залишкової вартості об’єкта нематеріальних активів відображається у складі іншого додаткового капіталу, а сума уцінки — у складі витрат звітного періоду (табл. 1.44).

Приклад: *Першої дооцінки нематеріальних активів*

Вихідні дані:

Первинна вартість	1 200 грн
Знос	500 грн
Залишкова вартість (1 200 – 500)	700 грн
Справедлива вартість	940 грн
Розрахунок:	
Індекс переоцінки (940/700)	1, 34
Переоцінена первинна вартість (1 200 х 1, 34)	1608 грн
Переоцінений знос (500 х 1,34)	670 грн
Переоцінена залишкова вартість (1608 – 670)	938 грн

Таблиця 1.52 – Перша дооцінка нематеріальних активів

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
Дооцінка нематеріальних активів(НА)				
1	Суму дооцінки, яка відображена у складі додаткового капіталу (1608-1200)	12	423	408
2	Знос, збільшений на суму дооцінки за рахунок додаткового капіталу (670-500)	423	133	170

Приклад: *Першої уцінки нематеріальних активів*

Вихідні дані:

Первинна вартість	1 200 грн
Знос	500 грн
Залишкова вартість (1 200 – 500)	700 грн
Справедлива вартість	590 грн
Розрахунок:	
Індекс переоцінки (590/700)	0,84
Переоцінена первинна вартість (1 200 х 0,84)	1008 грн
Переоцінений знос (500 х 0,84)	420грн
Переоцінена залишкова вартість (700 – 420)	280 грн

Таблиця 1.53 – Перша уцінка нематеріальних активів

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Первинна вартість зменшена на суму уцінки залишкової вартості (700 – 280)	975	10	420
2	Первинна вартість зменшена на суму уцінки зносу (500 – 420)	13	10	80

У подальшому переоцінка нематеріальних активів відбувається за наведеним нижче порядком (рис. 1.15).

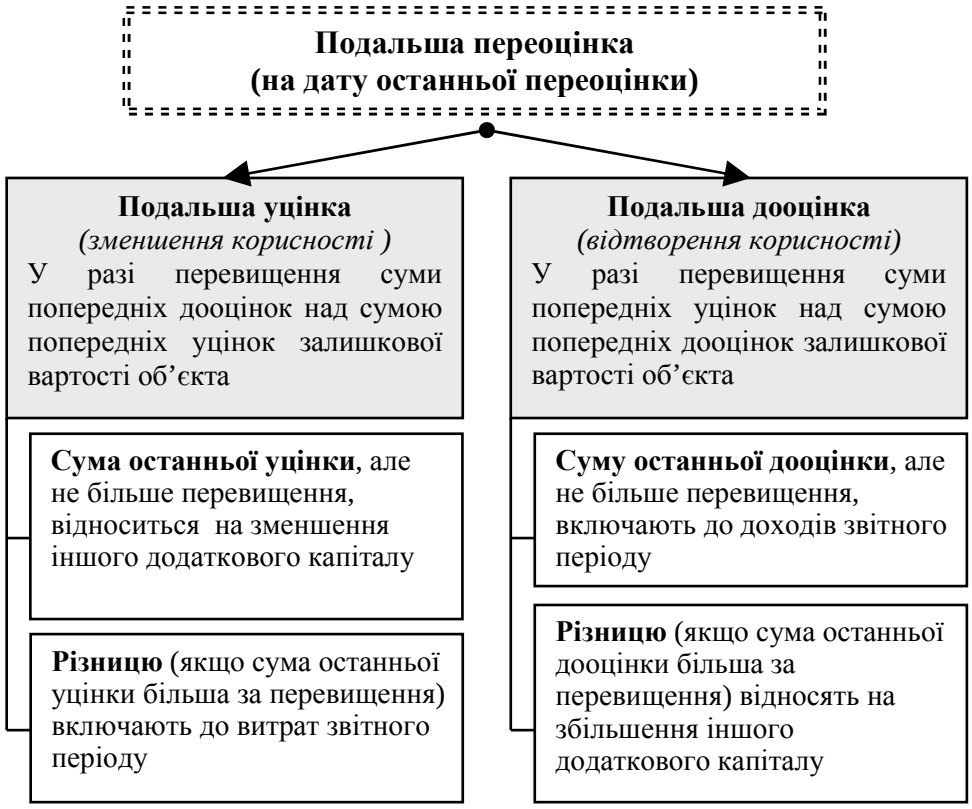

Рис. 1.15 – Подальша переоцінка нематеріальних активів

Незалежно від наявності ознак зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів, підприємство визначає на дату річного балансу суму очікуваного відшкодування об'єктів нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання й об'єктів нематеріальних активів, які не використовують на дату річного балансу.

Втрати від зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів включають до складу інших витрат звітного періоду з одночасним збільшенням суми накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів.

Якщо на дату річного балансу ознаки зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів перестали існувати, то підприємство визначає й відображає вигоди від відновлення його корисності.

Суму вигід від відновлення корисності об'єкта нематеріальних активів визнана відповідно до П(с)БО 28 «Зменшення корисності активів», № 817 від 24.12.2004р. відображають визнанням доходу з одночасним зменшенням суми накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів.

Відновлення корисності об'єкта нематеріальних активів, відображають в обліку за переоціненою вартістю.

Вибуття нематеріальних активів

Вибуття нематеріальних активів може відбуватися шляхом продажу, безоплатної передачі, обміну (на подібні й неподібні) та ліквідації при

неможливості одержання у подальшому економічних вигод від використання (табл. 1.46, 1.47).

Приклад: *Відображення в обліку вибуття нематеріальних активів*

Вихідні дані:

Первинна вартість активу	6 000 грн
Знос активу	4 500 грн
Вартість реалізації нематеріального активу	3 000 грн

Таблиця 1.54 – Реалізація нематеріальних активів (НА)

N	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Відбито дохід від реалізації НА	377	712	3 000
		712	641	500
2	Списано суму зносу реалізованих НА	133	12	4 500
3	Списано залишкову вартість НА	286	12	1 500
		943	286	
4	Сформовано фінансовий результат			
	списано дохід від реалізації НА	712	793	2 500
	списано залишкову вартість НА	793	943	1 500
5	Отримано кошти від продажу НА	311	377	3 000

Приклад: *Вибуття нематеріальних активів внаслідок ліквідації*

Вихідні дані:

Первинна вартість активу	6 000 грн
Знос активу	4500 грн
Вартість запасів, отриманих в результаті ліквідації активу	500 грн

Таблиця 1.55 – Облік вибуття нематеріальних активів внаслідок ліквідації

N	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Віднесена до витрат залишкова вартість активу	976	12	1 500
2	Списаний знос	133	12	4 500
3	Визнаний дохід від запасів, отриманих в результаті ліквідації	20, 22	746	500
		976	641	100
4	Визначення фінансового результату від ліквідації активу	793	976	1500
		746	793	500

При вибутті раніше переоцінених об’єктів перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об’єкту включаються до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Що включає первинна вартість придбаних шляхом обміну подібних нематеріальних активів?
2. Чи визнають нематеріальним активом витрати на дослідження, рекламу, підвищення ділової репутації?
3. Що включає первинна вартість придбаних шляхом обміну неподібними нематеріальними активами?
4. Коли переоцінюють первинну вартість необоротних активів?
5. Які методи застосовують при нарахуванні амортизації нематеріальних активів?
6. Що означає зменшення корисності нематеріальних активів?
7. Як в обліку відображають суму дооцінки нематеріальних активів?
8. Як в обліку відображають суму уцінки нематеріальних активів?
9. Протягом якого терміну нараховують амортизацію нематеріального активу?
10. Як в обліку відображають втрати від зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів?

1.8. Запаси

Нормативні документи:

П(с)БО 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999р. № 246;

П(с)БО 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999р. № 318;

Типова інструкція про порядок списання будинків, що прийшли в непридатність, споруд, машин, устаткування, транспортних засобів та іншого майна стосовно основних фондів, затверджена Міністерством фінансів СРСР від 1.07.1985р. № 10;

Положення «Про порядок збору та здачі відходів і брухту дорогоцінних металів» від 23.06.94 № 54/11/161/91/15;

Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95р. № 88;

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;

План рахунків бухгалтерського обліку, затверджений наказом Міністерства фінансів України 30.11.99р. № 291;

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №6 «Виправлення помилок і змін у фінансовій звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99р. № 137;

Інструкція про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, коштів, документів, розрахунків від 11.08.94р. № 69;

Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» № 352 від 29.12.95р.;

Порядок визначення розмірів збитку від розкрадань, нестачі, знищення матеріальних цінностей від 22.10.96р. № 116.

Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку запасів, затверджені Міністерством фінансів України від 10.01.2007р. № 2.

Терміни і визначення

Запаси — активи, які:

утримують для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;

знаходяться у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

утримують для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг, а також управлінні підприємством.

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

Загальна характеристика і класифікація запасів

До оборотних активів відносять кошти й їхні еквіваленти, а також інші активи, призначені для реалізації та споживання протягом операційного циклу (або 12 місяців з дати балансу).

Всі інші активи, що не є оборотними, відносяться до необоротних активів, тобто термін їхнього відображення в балансі перевищує 12 місяців або більше нормального операційного циклу. В основу такого розподілу активів покладений часовий критерій, термін, протягом якого активи мають бути реалізовані чи використані в господарській діяльності підприємства.

Вартісного критерію розподілу активів на оборотні й необоротні ПБО не передбачено. Підприємство самостійно здійснює розподіл активів на оборотні й необоротні, виходячи з часового критерію.

Облік запасів у обліку проводять згідно з ПБО 9 «Запаси», який затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999р. № 246.

Умовами визнання (відображення в балансі) придбаних або отриманих запасів є (рис. 1.16):

Запаси визнають активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство одержить в майбутньому економічні вигоди, пов’язані з їх використанням, а їхня вартість може бути вірогідно визначена.

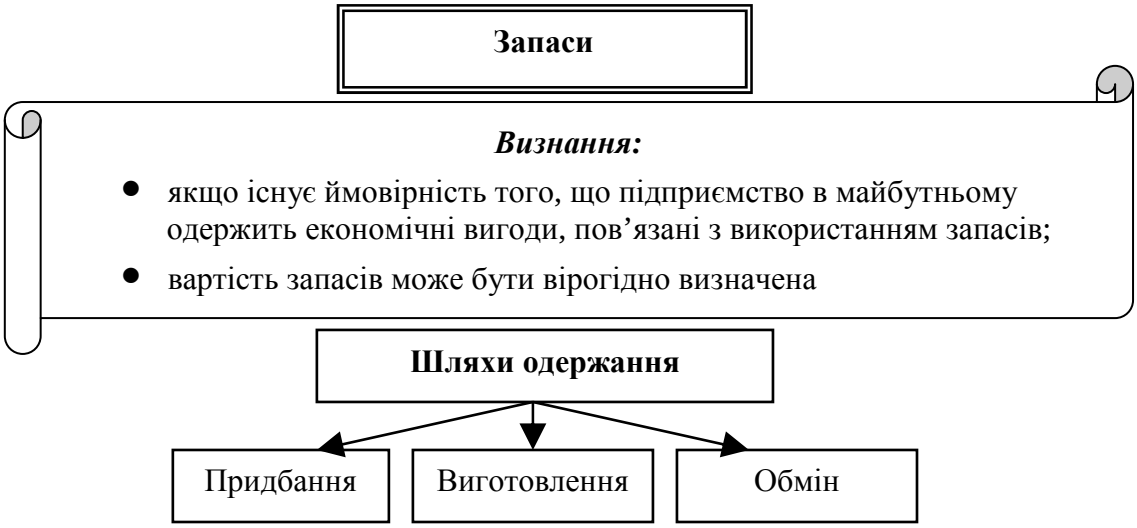

Рис. 1.16 – Умови визнання запасів

Відповідно до ПБО 9 запаси — це активи, що:

— призначені для подальшого продажу;

— знаходяться у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

— призначені для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг.

Термін «запаси» аналогічний уживаному раніше терміну «товарно-матеріальні цінності».

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їхнє найменування чи однорідна група (вид) (рис. 1.17):

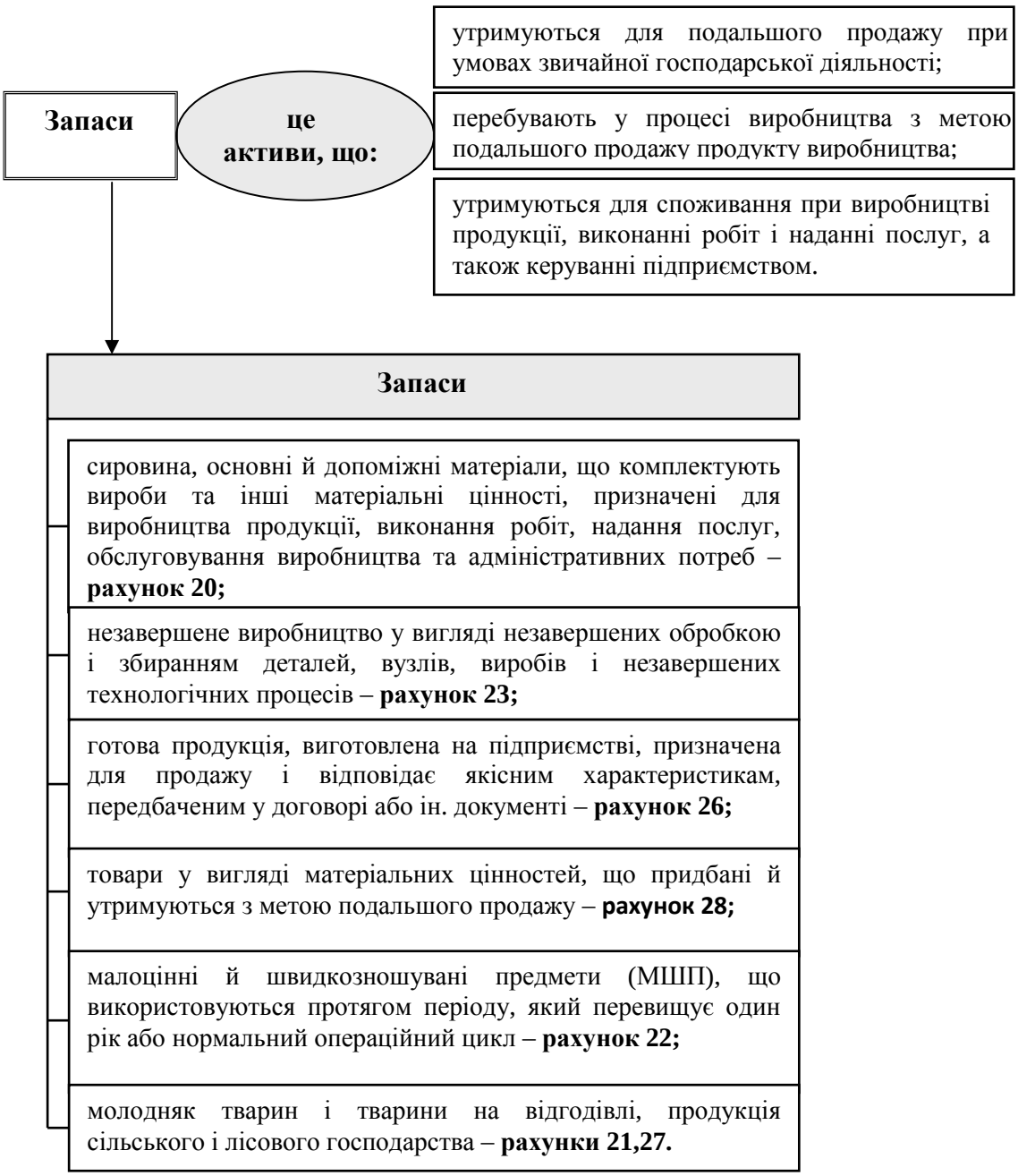

Рис. 1.17 – Визначення запасів для цілей бухгалтерського обліку

Норми П(с)БО 9 не поширюються на такі роботи:

а) незавершені роботи з будівельних контрактів;

б) фінансові активи;

в) поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю у відповідності з П(с)БО 30 «Біологічні активи».

Для узагальнення інформації про наявність і рух приналежних підприємству запасів Планом рахунків передбачений 2-й клас, що містить у собі наступні рахунки і субрахунки:

201 «Сировина і матеріали»;

202 «Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби»;

203 «Паливо»;

204 «Тара і тарні матеріали»;

205 «Будівельні матеріали»;
206 «Матеріали, передані в переробку»;
207 «Запасні частини»;
208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»;
209 «Інші матеріали»;
22 «Малоцінні й швидкозношувані предмети»;
23 «Виробництво»;
24 «Брак у виробництві»;
25 «Напівфабрикати»;
26 «Готова продукція»;
27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».
28 «Товари»:
281 «Товари на складі»;
282 «Товари в торгівлі»;
283 «Товари на комісії»;
284 «Тара під товарами»;
285 «Торгова націнка»

Облік надходження запасів

Одним із основних принципів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є принцип обачності, відповідно до якого методи оцінки запасів, які застосовують у бухгалтерському обліку, не мусять допускати завищеної оцінки активів і доходів підприємства. Відповідно до цього принципу відображення запасів у бухгалтерському обліку має відбуватися за меншою з двох вартостей — за первісною вартістю чи за чистою вартістю реалізації. Цей принцип випливає з того, що відповідно до П(с)БО балансова вартість запасів не має перевищувати надходження коштів, які очікують одержати від їхнього продажу.

Запаси на підприємстві можуть надходити в результаті:

— придбання за плату;
— виготовлення власними силами;
— внесення до статутного фонду;
— безоплатного одержання;
— обміну (на подібні й неподібні).

Запаси, що надійшли, зараховують на баланс за первинною вартістю.

Придбання запасів за плату

Первинною вартістю таких запасів буде собівартість запасів, що включає наступні складові:

— суму, яку сплачують за договором з постачальником;

— суму, яку сплачують за інформаційне, посередницьке сприяння, а також за послуги в зв’язку з придбанням цих запасів;

— ввізне мито;

— непрямі податки в зв’язку з придбанням запасів, не відшкодовані підприємству;

— транспортно-заготівельні витрати;

— страхування ризиків;

— інші витрати, пов’язані з придбанням запасів, а також доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання.

До первинної вартості запасів не включають:

— понаднормові втрати і нестачі запасів;

— фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включають до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»;

— витрати на збут;

— загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов’язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Транспортно-заготівельні витрати, згідно з п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» можна обліковувати на окремому субрахунку рахунків обліку запасів та щомісячно розподіляти ці витрати на залишок нереалізованих запасів.

Приклад: *Придбання запасів з подальшою їх оплатою*

Вихідні дані:

Вартість запасів, яку сплачують постачальнику	3 000 грн з ПДВ
Вартість транспортного обслуговування, послуг з навантаження-розвантаження	900 грн з ПДВ
Винагорода посереднику за договором придбання запасів	120 грн з ПДВ

Таблиця 1.56 – Придбання запасів з подальшою їх оплатою

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Отримано від постачальника (платника ПДВ) запаси	20 (22, 28)	631	2500
	Відображено суму сплаченого ПДВ	644	631	500
	Відображено суму ПК з ПДВ	641	644	500
2	Первинна вартість запасів, збільшена на вартість транспортних послуг з навантаження-розвантаження	20 (22, 28)	631	750
	Відображено суму сплаченого ПДВ	644	631	150
	Відображено суму ПК з ПДВ	641	644	150
3.	Первинна вартість запасів, збільшена на суму винагороди посередникові	20 (22, 28)	685	100
	Відображено суму сплаченого ПДВ	644	685	20
	Відображено суму ПК з ПДВ	641	644	20
4	Перераховані грошові кошти:			
	— постачальникові запасів	631	311	3000
	— транспортній організації	631	311	900
	— посередникові	685	311	120

Приклад: *Придбання запасів у разі здійснення попередньої оплати (передплата)*

Вихідні дані:

Вартість запасів, яку сплачують постачальнику	3000 грн з ПДВ

Таблиця 1.57 — Придбання запасів (перша подія — одержана передплата)

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1.	Здійснено авансовий платіж	371	311	3000
	Відображено суму ПК з ПДВ	641	644	500
2.	Оприбутковано від постачальника (платника ПДВ) запаси	20 (22, 28)	631	2500
3.	Відображено суму ПДВ (на суму раніше показаного ПК з ПДВ)	644	631	500
4.	Проведено залік заборгованостей	631	371	3000

Виготовлення запасів власними силами

Первинна вартість запасів, що виготовлені власними силами, являє собою виробничу собівартість, яку визначають за П(С)БО 16 «Витрати». Відповідно до цього до виробничої собівартості включають:

— прямі витрати на оплату праці;

— прямі матеріальні витрати;

— інші прямі витрати;

— змінні загальновиробничі й постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості встановлює підприємством самостійно.

Підприємство може визначати собівартість за прямими витратам, які пов’язані з виробництвом, куди входять:

— прямі матеріальні витрати;

— прямі витрати на оплату праці;

— амортизація виробничих основних засобів і нематеріальних активів, які безпосередньо пов’язані з виробництвом продукції;

— вартість придбаних послуг, які прямо пов’язані з виробництвом продукції;

— інші прямі витрати.

Застосування такого підходу потребує урахування вимог податкового законодавства.

В обліку операцій з надходження запасів, зроблених власними силами, відбиваються наступні проводки (табл. 1.58):

Таблиця 1.58 — Надходження запасів, вироблених власними силами

Господарські операції	Дт	Кт
1. Надходження до складу вироблених власними силами: матеріалів	201	23
запчастин	207	23
малоцінних і швидкозношуваних предметів	22	23

Внесення запасів до статутного фонду

Первинною вартістю запасів, внесених до статутного фонду підприємства, є погоджена засновниками справедлива вартість.

У стандарті визначення справедливої вартості не наводять. Виходячи з практики обліку, така оцінка найбільш схожа з поняттям експертної оцінки і звичайної ціни в оподаткуванні.

Що стосується справедливої вартості запасів, внесених до статутного фонду, то в якості такої може бути прийнята вартість, зафіксована у статутних документах.

Внесення запасів до статутного фонду підприємства супроводжується такими записами (табл. 1.59):

Таблиця 1.59 – Внесення запасів до статутного фонду

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Відображено формування статутного капіталу	46	40	30000
2	Відображено внесок засновників запасами за справедливою вартістю	20, 22, 28	46	25000,00
		641	46	5 000,00

Приклад: *Внесення запасів до статутного фонду підприємства*

Вихідні дані:

Розмір статутного капіталу, встановлений установчими документами 30 000 грн

Справедлива вартість (без ПДВ) запасів, які вносяться до статутного капіталу 25 000 грн

Безоплатне отримання запасів

Первинна вартість запасів, отриманих підприємством безоплатно, відповідає їхній справедливій вартості.

Приклад: *Безоплатне отримання запасів*

Вихідні дані:

Справедлива вартість безкоштовно отриманих запасів 6 000,00 грн

Таблиця 1.60 - Безоплатне отримання запасів

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Відображено оприбуткування безкоштовно отриманих запасів з одночасним визнанням доходів	20, 22, 28	718	6000,00

Обмін запасами

Первинна вартість одиниці запасів, отриманих у результаті обміну, залежить від того, обмін якими (подібними чи неподібними) активами має місце.

Первинною вартістю запасів, придбаних у результаті обміну на подібні, є балансова вартість переданих запасів. Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість.

Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує справедливу вартість, то первинною вартістю отриманих запасів є справедлива вартість.

Різницю між балансовою та справедливою вартістю включають до складу витрат звітного періоду (рис. 1.18).

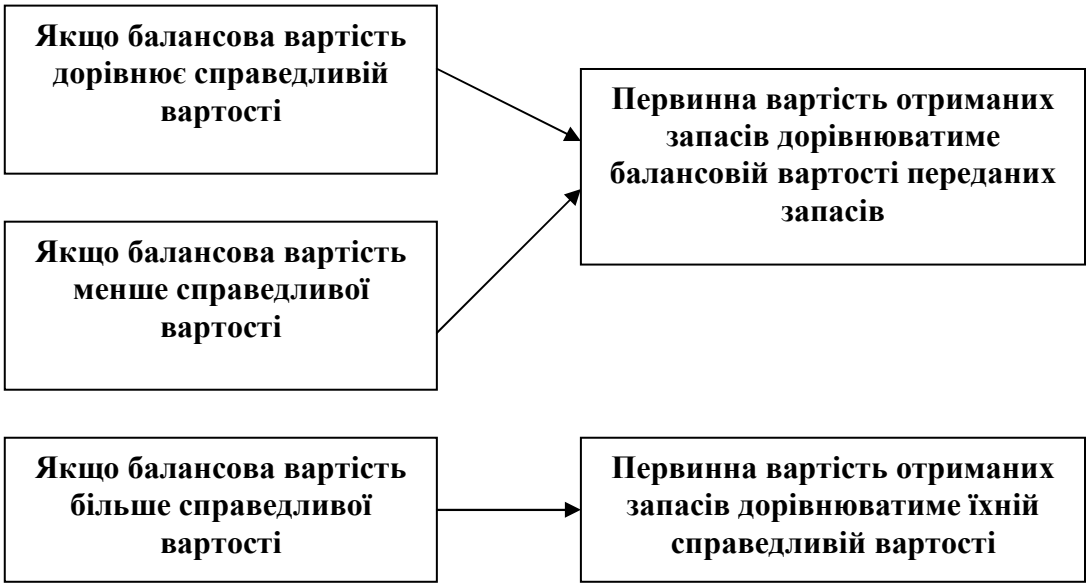

Рис. 1.18 - Визначення первинної вартості при обміні подібними активами

Приклад: Балансова вартість запасів дорівнює справедливій вартості (або балансова вартість менше справедливої вартості)

Вихідні дані:

Балансова вартість запасів, що передають 3600 грн

Справедлива вартість запасів, що передають 3600 грн

Договірна вартість запасів 4320 (3600+ ПДВ 720) грн

Таблиця 1.61 – Балансова вартість запасів дорівнює справедливій вартості (або балансова вартість менше справедливої вартості)

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Відображено відвантаження запасів покупцю	377	20 (22, 25, 26, 27, 28)	3600
		377	641	720
2	Оприбутковані запаси, отримані в результаті обміну	20 (22, 25, 26, 27, 28)	377	3600
		641	377	720

Приклад: Балансова вартість запасів вища за справедливу вартість

Вихідні дані:

Балансова вартість запасів, що передають 3600 грн

Справедлива вартість запасів, що передають 3000 грн

Договірна вартість запасів, установлена на рівні справедливої вартості 3600 грн (3000 + ПДВ 600).

Таблиця 1.62 – Балансова вартість запасів вища за справедливу вартість

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Відображено відвантаження запасів покупцю за справедливою вартістю	377	20 (22, 25, 26, 27, 28)	3 000
		377	641	600
2	Включена до витрат сума перевищення балансової вартості над справедливою	949	20 (22, 25, 26, 27, 28)	600
3	Оприбутковані запаси, отримані в результаті обміну	20 (22, 25, 26, 27, 28)	631	3000
		644	631	600
		641	644	600
4.	Проведено взаємозалік заборгованостей	631	377	3600

Первинною вартістю запасів, придбаних в обмін на *неподібні*, є справедлива вартість отриманих запасів. До неподібних активів відносять такі, які мають різне функціональне призначення та різну справедливу вартість.

Дохід від операцій обміну 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 у результаті обміну.

Приклад: *Бухгалтерський облік операцій обміну неподібними активами*

Вихідні дані:

Балансова вартість запасів, що передають 3600 грн

Справедлива вартість неподібних запасів, що отримують 6000 грн

Договірна вартість визначається на рівні справедливої вартості 7200 (6000 + 1200) грн.

Таблиця 1.63 – Бухгалтерський облік операцій обміну неподібними активами

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Оприбутковані запаси, отримані в результаті обміну	20 (22, 25, 26, 27, 28)	631	6 000
		644	631	1200
		641	644	1200
2	Відображено відвантаження запасів покупцю	377	712	7200
		712	641	1200
3	Балансова вартість запасів, що передаються, віднесена на витрати	943	20 (22, 25, 26, 27, 28)	3600
4	Проведено взаємозалік заборгованості	631	377	7200
5	Фінансовий результат обміну	712	791	6000
		791	943	3600
		791	441	2400

Оцінка запасів

Як правило, запаси в обліку відбивають за первинною вартістю. Але зустрічаються ситуації, коли реальна вартість, унаслідок ушкодження або старіння буває меншою, ніж первинної вартість. Відповідно до П(с)БО такі запаси мають бути відбиті за вартістю, що не перевищує суму, очікувану від їхнього продажу, тобто за чистою вартістю реалізації. Під чистою вартістю реалізації запасів розуміють очікувану ціну реалізації в умовах звичайної діяльності. Її визначають на індивідуальній основі по кожній одиниці запасів, шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на виробництво і збут, тобто це ціна, за якою запаси можуть бути реалізовані в даний момент.

Придбані або виготовлені запаси зараховуються на баланс за їхньою первинною вартістю (рис. 1.19).

Шляхи одержання запасів	Первинна вартість
Придбання за плату	СОБІВАРТІСТЬ ЗАПАСІВ (фактичні витрати на придбання), у тому числі: - суми, сплачені за договором постачальнику (продавцю); - суми, сплачені за інформаційні, посередницькі послуги, пов'язані з пошуком та придбанням; - суми ввізного мита; - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів; - витрати на заготівлю, навантаження-розвантаження, транспортування запасів до місця їхнього використання, включаючи витрати зі страхування і відсотки за комерційний кредит постачальників; - інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, придатного для використання (прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, інші прямі витрати);
Виготовлення власними силами	ПБО 16 «Витрати»
Внесення до статутного фонду	Справедлива вартість, погоджена із засновниками
Отримані безкоштовно	Справедлива вартість
Обмін на: Подібні	Балансова вартість переданих запасів. Якщо балансова вартість перевищує справедливу, первинною вартістю виробничих запасі вважається справедлива вартість. Різницю між балансовою і справедливою вартістю включають до складу витрат звітного періоду.
Неподібні	Справедлива вартість переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму коштів або їхніх еквівалентів, переданих (отриманих) у процесі обміну.

Рис. 1.19 – Визначення первинної вартості запасів залежно від шляху їх отримання

Зниження первинної вартості запасів до чистої вартості реалізації, по суті, є уцінка первинної вартості.

Уцінка і дооцінка запасів

Уцінку запасів здійснюють тільки в одному випадку, якщо запаси втратили очікувані економічні вигоди. В зв'язку з таким трактуванням уцінки наказом Міністерства фінансів і економіки від 15.12.1999р. №149/300 були внесені відповідні зміни і доповнення в «Положення про порядок уцінки і реалізації залежалої продукції з групи товарів широкого вжитку і продукції виробничо-технічного призначення». Відповідно до нової редакції «Положення» уцінку проводять на виробничих і торгових підприємствах та організаціях за рішенням керівника (власника) у таких випадках:

— продукція залежалася, тобто не має збуту більше трьох місяців і не має попиту;

— товари чи продукція втратили свої первинні якості.

Не підлягають уцінці товари та продукція, оформлені в заставу, такі, що знаходяться в резерві чи на відповідальному збереженні. У бухгалтерському обліку суму уцінки списують на витрати звітного періоду.

Якщо відбулася оцінка запасів за чистою вартістю реалізації, то в кожному наступному звітному періоді чиста вартість реалізації буде переглядатися.

Якщо в звітному періоді чиста вартість реалізації раніше уцінених запасів збільшується, то на суму збільшення (але не більше суми попереднього зменшення) в бухгалтерському обліку сторнують запис про попереднє зменшення вартості цих запасів.

Слід зазначити, що національні стандарти не містять опису механізму сторнування. У розумінні вітчизняного бухгалтера сторно означає надлишок неправильно нарахованої суми. При цьому на неправильно відбиту суму роблять такий же запис, як і раніше, тільки червоним кольором, що означає, що сума в обліку проходить зі знаком « — » і тим самим виправляє раніше зроблений неправильний запис.

З погляду стандартів, сторнування припускає коригування суми шляхом віднесення на доходи (витрати) звітного періоду.

Подальше відображення вартості запасів у фінансовій звітності відбувається за найменшою з двох оцінок (рис.1.20):

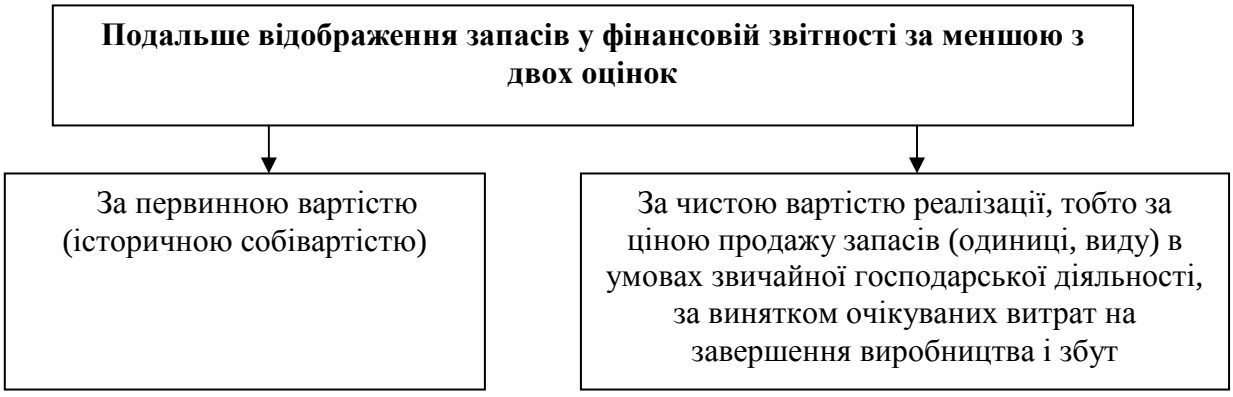

Рис. 1.20 – Подальше відображення запасів у фінансовій звітності

Порядок визначення чистої вартості реалізації, встановлений наказом Міністерством економіки та Міністерством фінансів України від 15.12.1999р. №149/300, застосовують до тих видів запасів, ціна яких на дату складання фінансової звітності знизилася або які вичерпані, застаріли чи іншим способом втратили спочатку очікувану економічну вигоду.

Запаси можуть дооцінюватися лише в межах попередніх уцінок.

Приклад: *Дооцінка запасів*

Вихідні дані:

Балансова вартість товарів	6 000 грн
Чиста вартість реалізації товарів на дату балансу	5 100 грн
Чиста вартість реалізації товарів на дату балансу через рік після уцінки	6 200 грн

Таблиця 1.64 – Відображення в обліку дооцінки запасів

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Зменшена первинна вартість запасів на суму уцінки з включенням до складу витрат	946	28	900
2	Відображений результат дооцінки раніше уцінених запасів у межах суми уцінки	28	719	900

Облік вибуття запасів

Вибуття запасів може відбуватися при застосуванні таких методів списання (рис. 1.21):

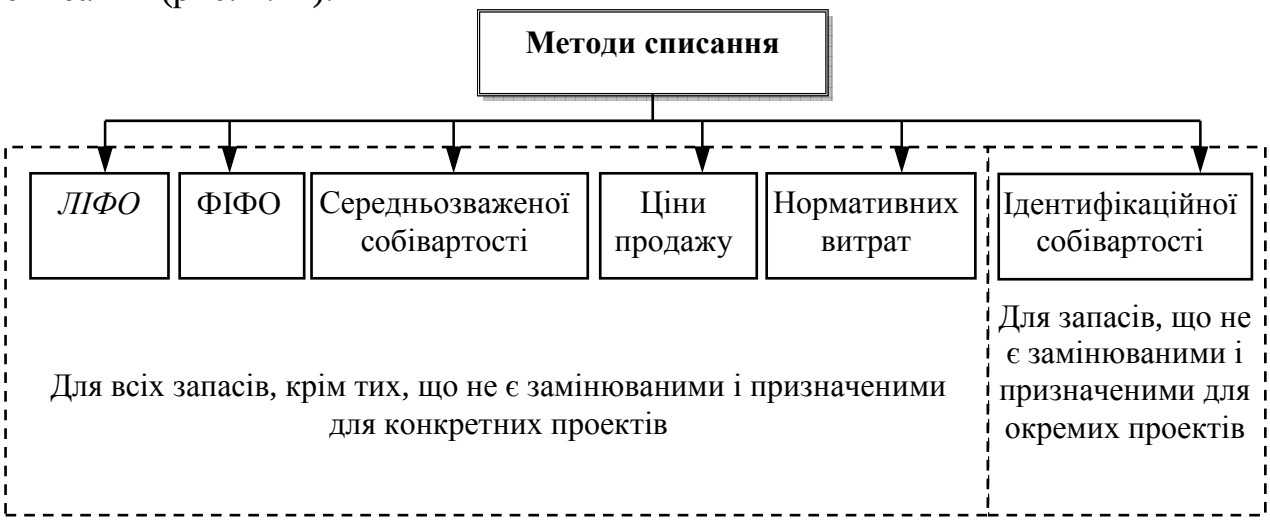

Рис. 1.21– Вибір методу списання запасів

1. Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів.
2. Метод середньозваженої собівартості.
3. Метод нормативних витрат.

4. Метод ціни продажів.

5. Метод ФІФО (за собівартістю перших за часом надходження запасів).

6. Метод ЛІФО (за собівартістю останніх за часом надходження запасів).

Перші чотири методи застосовували в бухгалтерському обліку до введення Національних стандартів, а останні два є новими, їх широко використовують в міжнародній практиці обліку.

Для всіх одиниць обліку запасів, які мають однакове призначення і однакові умови використання, застосовують тільки один з перелічених методів.

Метод ідентифікованої собівартості

За ідентифікованою собівартістю оцінюють запаси, що відпускають для виконання спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, що не заміняють один одного.

Суть методу — вартість запасів, які вибули, визначають окремо по кожній одиниці, тобто одиниця запасів вибуває за тією ж вартістю, за якою вона була оприбуткована при надходженні (табл. 1.65).

Таблиця 1.65 — Розрахунок оцінки запасів за методом ідентифікаційної собівартості

Показники	Кількість	Собівартість одиниці, грн	Загальна сума, грн
Залишок на початок періоду	100	20	2000
Придбано, всього	350		8300
У т.ч.	150	22	3300
	200	25	5000
Реалізовано, всього	280		6300
У т.ч.	80	20	1600
	100	22	2200
	100	25	2500
Залишок на кінець періоду	170		4000
У т.ч.	20	20	400
	50	22	1100
	100	25	2500

Метод середньозваженої собівартості

Такий метод зручний для підприємств, які мають велику кількість запасів різноманітної номенклатури. Оскільки в ході господарської діяльності вартість того ж самого виду запасів коливається, то по кожній одиниці запасів визначають середньозважену величину.

Середньозважену собівартість одиниці запасів розраховують шляхом співвідношення вартості залишку запасів на початок місяця і вартості

запасів, що надійшли в звітному місяці, до сумарної кількості одиниць певного виду запасів на початок місяця та кількості одиниць запасів певного виду, що надійшли протягом місяця (табл. 1.66).

Таблиця 1.66 — Розрахунок оцінки запасів за методом середньозваженої собівартості

Показники	Кількість одиниць	Собівартість одиниці, грн	Загальна сума, грн
Залишок на початок періоду	100	20	2000
8.03	100	22	2200
14.03	200	25	5000
21.03	50	22	1100
Реалізовано за період	280		10300-3891,30= =6408,70
Залишок на кінець періоду	170	22,89	3891,30

Розрахунок середньозваженої собівартості

$$\frac{20\times100+22\times100+25\times200+22\times50}{100+100+200+50}=22.89\ грн$$

Метод нормативних витрат

Цей метод застосовують при оцінці матеріальних витрат у складі незавершеного виробництва і готової продукції. Собівартість запасів, які вибули, визначають за нормами витрат на одиницю продукції (робіт, послуг). Норми витрат встановлює підприємство самостійно.

Для того, щоб нормативні витрати і ціни були максимально наближені до фактичних, їх постійно переглядають з періодичністю одного разу на місяць.

Метод ціни продажів

Оцінювання за цінами продажів засновано на застосуванні підприємствами роздрібної торгівлі середнього відсотка торгової націнки на товари. Собівартість визначають як різницю між продажною чи роздрібною ціною та сумою торгової націнки на ці товари. Суму торгової націнки на реалізовані товари визначають як добуток продажної (роздрібної) вартості на середній відсоток торгової націнки. Середній відсоток визначають розподілом суми залишку торгових націнок на початок місяця і торгових націнок товарів, які надійшли в звітному місяці, на суму продажної вартості залишку на початок місяця і продажної вартості отриманих товарів у звітному місяці.

$$C_p = C_n - T_н,$$

де: C_n — продажна (роздрібна) вартість товарів;

$T_н$ — торгова націнка на реалізований товар

$$T_н = C_n \times B_{тн};$$

$$B_{тн} = \frac{T_н^{пп} + T_н^{п}}{З_{пм} + О},$$

де: $B_{тв}$ – середній відсоток торгової націнки;

$T_н^{пп}$ — залишок торгової націнки на початок періоду;

$T_н^{п}$ — торгова націнка на одержані в звітному місяці товари;

$З_{пм}$ — залишок вартості товару на початок звітного періоду;

$О$ — продажна вартість одержаних у звітному місяці товарів.

Метод ФІФО

Оцінка за методом ФІФО означає: першим надійшов — першим списався. Ґрунтується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, в якій вони надійшли на підприємство. При цьому вартість залишку запасів на кінець місяця, визначають за собівартістю останніх за часом надходження запасів (табл. 1.67).

Таблиця 1.67 — Розрахунок оцінки запасів за методом ФІФО

Показники	Кількість одиниць	Собівартість одиниці, грн	Загальна сума, грн
Залишок на початок періоду	100	20	2000
8.03	100	22	2200
14.03	200	25	5000
21.03	50	22	1100
Залишок на кінець періоду, всього	170		10300
У т.ч.	50	22	1100
	120	25	3000
Реалізовано за період, всього	280		6200
У т.ч.	100	20	2000
	100	22	2200
	80	25	2000

Метод ЛІФО

Оцінка запасів базується на припущенні, що запаси використовують в послідовності, протилежній надходженню на підприємство, тобто першими вибувають ті запаси, які придбані останніми. У результаті на кінець періоду залишаються запаси, придбані першими, тобто оцінка занижена.

З погляду оцінки, першими вибувають запаси, що оцінюють за собівартістю останніх за часом надходжень. Залежно від обраного методу списання запасів на витрати підприємства в кожному випадку будуть списані різні суми (табл. 1.68).

Таблиця 1.68 — Розрахунок оцінки запасів за методом ЛІФО

Показники	Кількість одиниць	Собівартість одиниці, грн	Загальна сума, грн
Залишок на початок періоду	100	20	2000
8.03	100	22	2200
14.03	200	25	5000
21.03	50	22	1100
Залишок на кінець періоду, всього	170		10300
У т.ч.	100	20	2000
	70	22	1540
Реалізовано за період, всього	280		6750
У т.ч.	30	22	660
	200	25	5000
	50	22	1100

Відпуск запасів у виробництво

Вартість відпущених у виробництво запасів відносять на витрати звітного періоду. Для узагальнення інформації про витрати підприємства застосовують рахунки 8-го та 9-го класів. Рахунок 8-го класу призначений для обліку витрат за елементами, а на 9-му — збирають інформацію про витрати всіх видів діяльності.

Вартість запасів, відпущених у виробництво, включають до складу матеріальних витрат підприємства і враховують на рахунку 80 «Матеріальні витрати». По Дт цього рахунка відбивають суму визнаних матеріальних витрат, що відразу ж списують з цього рахункау за напрямками витрат, а саме в Дт рахунку 23 «Виробництво» в сумі прямих матеріальних витрат, які включають до виробничої собівартості продукції.

Продаж запасів

Відповідно до П(с)БО методика визначення фінансового результату від реалізації полягає в наступному: по Кт рахунку 70 «Доходи від реалізації» відбивають суми доходу від реалізації з урахуванням ПДВ, причому дохід у бухгалтерському обліку виникає в момент відвантаження товарно-матеріальних цінностей і підписання акта про виконані роботи.

Приклад: *Реалізація виробничих запасів*

Вихідні дані:

Вартість продажу без ПДВ виробничих запасів (готової продукції, товарів). 1000 грн

Оцінка вартості вибуття виробничих запасів 800 грн

Таблиця 1.69 – Реалізація виробничих запасів

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
Реалізація виробничих запасів з подальшою оплатою				
1	Визнаний дохід від продажу виробничих запасів	361 (377)	712 (701,702)	1200
		712 (701, 702)	641	200
2	Списано собівартість реалізованих виробничих запасів	943 (901, 902)	20 (22, 25, 26, 28)	800
3	Оплата реалізованих запасів	311	361 (377)	1200
4	Фінансовий результат продажу	712 (701, 702)	791	1000
		791	943 (901, 902)	800
Реалізація запасів у разі попередньої оплати				
1	Отримано передплату з відображення податкового зобов'язання	311	681	1200
2	Відображена сума податкового зобов'язання з ПДВ по отриманому авансу	712 (701,702)	643	200
3	Відвантажено запаси покупцю	361 (377)	712 (701,702)	1200
4	Відображена сума податкового зобов'язання з ПДВ	643	641	200
5	Списано собівартість реалізованих виробничих запасів	943 (901, 902)	20 (22, 25, 26, 28)	800
6	Відображено взаємозалік заборгованостей	681	361 (377)	1200
7	Фінансовий результат продажу	712 (701, 702)	791	1000
		791	943 (901, 902)	800

Оприбуткування товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) після списання основних фондів і малоцінних необоротних активів

Після ліквідації основних засобів чи списання малоцінних необоротних активів у розпорядженні підприємства можуть залишатися різні матеріальні цінності, які обов'язково мають бути зараховані на баланс підприємства. Операції з оприбуткування ТМЦ, отриманих у результаті ліквідації, як і будь-які господарські операції, відбивають відповідно до Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затвердженого наказом Міністерством фінансів України від 24.05.95 №88.

Основні правила організації і документального оформлення з оприбуткування матеріальних цінностей, отриманих у результаті ліквідації, відбиті в «Типовій інструкції «Про порядок списання будинків, що прийшли в непридатність, споруд, машин і устаткування, транспортних засобів і іншого майна, що відноситься до основних засобів», затвердженій Міністерством фінансів СРСР від 1.07.85 №100, а після списання малоцінних

швидкозношуваних предметів у Інструкції «Малоцінні і швидкозношувані предмети», затвердженій Міністерством фінансів СРСР від 18.10.79 №166.

Визначення можливості використання окремих вузлів, деталей, матеріалів, списаних об'єктів, а також їхню оцінку проводить постійнодіюча комісія на підприємстві. Такі комісії створюють за наказом керівника підприємства для визначення приналежності об'єкта основних засобів чи неможливості проведення їхнього відновлення та ремонту.

До складу комісії входять: головний інженер або заступник керівника підприємства, який є головою комісії; начальник відповідного структурного підрозділу; головний бухгалтер або його заступник; матеріально-відповідальні особи, на яких покладена відповідальність за схоронність основних засобів.

Оприбуткування матеріальних цінностей проводять на підставі акта приймання матеріальних цінностей, що може складатися в довільній формі на підставі типової форми М-7, затвердженій Міністерством статистики України від 21.06.96 №193.

Дані про надходження матеріальних цінностей від списання об'єкта на підставі акта приймання матеріальних цінностей наведені на зворотній стороні форми ОЗ-3 (акт на списання основних засобів) чи на 4-й сторінці ОЗ-4 (акт на списання автотранспортних засобів).

Можливість використання або реалізації матеріалів, отриманих від списання малоцінних необоротних активів, визначає постійнодіюча комісія. Вона робить огляд предметів, установлює їхню непридатність до відновлення і оформляє необхідну документацію на списання.

Малоцінні необоротні активи, які визнані непридатними, здають на спеціальний склад для утилізації по мірі надходження актів на списання. При цьому застосовують форму МШ-8 — акт на списання, затверджений Міністерством статистики України від 22.05.96 №145. Акт за формою МШ-8 складають в одному примірнику на основі разових актів форми МШ-4 — вибуття малоцінних швидкозношуваних предметів, що до них додаються.

Якщо комісія прийняла рішення про можливість використання утилю від списання малоцінних матеріальних активів, то він підлягає оприбуткуванню. Утиль, що не може бути використаний, за рішенням комісії, підлягає знищенню.

Всі деталі, вузли, агрегати розібраного і демонтованого устаткування, придатні для інших машин, а також інші матеріальні цінності, отримані від ліквідації, оприбутковують на відповідні рахунки бухгалтерського обліку, на яких враховують ці цінності, а деталі, матеріали та інші цінності, не придатні для використання, оприбутковують як відходи, утиль, брухт з наступною реалізацією відповідним організаціям.

Матеріали, що залишаються від списання, оприбутковують на рахунки запасів як поворотну сировину. Деталі і вузли списаних основних засобів і малоцінних необоротних активів, які містять дорогоцінні метали і камені, підлягають передачі спеціальним підприємствам України, які здійснюють

прийом і переробку відходів і брухту та мають відповідну ліцензію. Списання з балансу таких деталей проводять відповідно до Положення «Про порядок збору і здачі відходів і брухту дорогоцінних металів» від 23.06.94 №54/11/161/91/15 таким чином (табл. 1.70).

Таблиця 1.70 — Облік матеріалів, що залишаються після списання

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Списано витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів			
	а) використовують 8-й клас	85	63,64,65,66	200
	б) використовують 9-й клас	976	63,64,65,66	200
2	Списано суму витрат на фінансовий результат			
	а) використовують 8-й клас	793	85	200
	б) не використовують 9-й клас	793	976	200
3	Оприбутковані від ліквідації об'єкта основних засобів			
	- матеріали	201	746	300
	- паливо для технічних потреб	203	746	30
	- тара	204	746	30
	- будівельні матеріали	205	746	500
	- металобрухт	209	746	1000
	- устаткування	207	746	600
	- МШП	22	746	200
4	Списано доходи на фінансовий результат	746	793	2660

Облік товарів

Товарами називають товарно-матеріальні цінності, придбані та збережені для подальших продажів. На рахунку 28 «Товари» ведуть облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство для продажу. Цей рахунок використовують в основному збутові торговельні, заготівельні підприємства й організації, а також підприємства громадського харчування. Постачальницькі, збутові й торгові організації на рахунку 28 «Товари» ведуть облік покупної тари і тари власного виробництва, крім інвентарної.

Облік надходження товарів в оптовій торгівлі подібний до обліку надходження інших запасів. При вибутті товарів в оптовій торгівлі підприємство самостійно вибирає один із методів вибуття, передбачений П(с)БО 9 «Запаси», а саме метод ідентифікованої вартості, середньозваженої вартості або метод ФІФО. Вибір методу вибуття товарів має бути зафіксований у наказі про облікову політику підприємства.

На субрахунку 281 «Товари на складі» ведуть облік руху і наявності товарних запасів, що знаходяться на оптових і розподільних базах, складах.

На субрахунку 282 «Товари в торгівлі» ведуть облік наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібної торгівлі.

На субрахунку 283 «Товари на комісії» відбивають товари, передані в торгівлю і по яких не передбачається перехід права власності на товар.

На субрахунку 284 «Тара під товарами» відбивають облік наявності та руху тари під товарами і порожньої тари. Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, що диференційовані за видами.

Різницю між цінами придбання і середніми обліковими на тару відносять на субрахунок 285 «Торгова націнка». На цьому рахунку торговельні, постачальницькі й збутові підприємства при веденні обліку за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною і продажною (роздрібною) вартістю товару. По кредиту рахунку 285 «Торгова націнка» відбивають збільшення суми торгових націнок, а за дебетом — її списання. Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відбивають за дебетом рахунку 285 «Торгова націнка» і кредиту рахунків 281 «Товари на складі», 282 «Товари в торгівлі».

До звітності включають згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28 «Товари».

На підприємствах торгівлі та громадського харчування суму витрат, яку відносять на запаси, що вибули, розраховують за середнім відсотком транспортних витрат у такому порядку:

1) визначають середній відсоток транспортно-заготівельних витрат за формулою:

$$\textbf{Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат} = \frac{\textbf{Залишок транспортно-заготівельних витрат на початок місяця} + \textbf{Сума транспортно-заготівельних витрат за місяць}}{\textbf{Залишок запасів на початок місяця} + \textbf{Вартість запасів, що надійшли за місяць}}$$

2) суму витрат, які відносять до запасів, що вибули, визначають за формулою:

$$\textbf{Сума транспортно-заготівельних витрат, яку відносять до запасів, що вибули} = \textbf{Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат} \times \textbf{Вартість запасів, що вибули}$$

На підприємствах роздрібної торгівлі товари приймають за товарно-транспортними накладними та рахунками-фактурами. Прибуткування товарів

проводять у день їх надходження. На підставі прибуткових і видаткових документів матеріальновідповідальна особа складає товарний звіт, який подає в установлений термін до бухгалтерії.

У роздрібній торгівлі нараховують торговельну націнку у відсотках на первинну вартість товару. На субрахунку 282 враховують продажну вартість товарів з урахуванням націнки та ПДВ (що становить продажну вартість).

Товари з приблизно однаковим рівнем націнки треба об'єднати в групи та здійснити розрахунок середнього відсотка торговельної націнки для кожної групи окремо.

Розрахунок середнього відсотка торговельної націнки можна подати у вигляді формули:

$$\text{Середній відсоток транспортної націнки} = \frac{\text{Залишок торговельних націнок на початок місяця (кредитове сальдо рахунку 285)} + \text{Торговельні націнки, нараховані на товари, отримані у звітному місяці (кредитовий оборот за рахунком 285)}}{\text{Продажна вартість товарів на початок звітного місяця (дебетове сальдо рахунку 282 на початок місяця)} + \text{Продажна вартість отриманих у звітному періоді товарів (дебетовий оборот за рахунком 282 за місяць)}}$$

Приклад: Відображення торговельної націнки в бухгалтерському обліку

Вихідні дані:

Показник	Первинна вартість	Сума торговельної націнки	Продажна вартість
Залишок на початок місяця	1 000,00	600,00	1 600,00
Надійшло за місяць товарів, нарахована торговельна націнка	2 500,00	1 200,00	3 700,00
Середній відсоток торговельної націнки	(600+1 200) / (1 600+3 700)*100 % = 33,96 %		
Реалізовано товарів за місяць	2 377,44 (3 600,00 -1222,56)	1 222,56 (3 600,00 х 33,96 %)	3 600,00
Залишок товарів на кінець місяця	1 122,56	577,44	1 700,00

Таблиця 1.71 – Відображення торговельної націнки в бухгалтерському обліку

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Оприбутковано товари	281	631	2 500
2	Передано товари в роздрібну торгівлю	282	281	2 500
3	Відбито суму торговельної націнки	282	285	1 200
4	Отримана виручка від реалізації (списана собівартість реалізованих товарів та торговельна націнка на реалізований товар)	301	702	3 600,00
		702	641 / НДС	600,00
		902	282	2 377,44
		285	282	1222,56

Облік суми нестач, псування й втрат

Після проведення на підприємстві інвентаризації, тобто звірення фактичного й облікового залишків, можуть бути виявлені нестачі, надлишки. У випадку, якщо фактичний залишок основних фондів виробничих запасів виявляється менше, ніж залишок, зафіксований в обліку, і коли при прийманні товарів їхня кількість і якість не відповідають даним, зазначеним у супровідних документах постачальника, значить має місце нестача, що має бути зафіксовано в обліку.

Для відображення в бухгалтерському обліку суми нестач, чи втрат необхідно враховувати наступні фактори:

— місце виникнення нестачі (у дорозі, при збереженні);

— характер нестачі: крадіжка, псування, нестача в межах норм природного збитку і понад норми природного збитку;

— виявлення винної особи і приналежність відсутніх матеріальних активів до розряду оборотних чи необоротних.

Нестача матеріальних цінностей може відбутися в результаті крадіжки матеріальних цінностей, порушення посадових обов'язків відповідальною особою і порушення умов постачання.

Якщо при виявленні нестачі зафіксовані сліди злому, то про цей факт повідомляють відповідні органи для з'ясування обставин крадіжки і встановлення винної особи.

При виявленні псування на складі чи за місцем експлуатації відповідальність покладають на матеріально-відповідальну особу. Якщо в ході внутрішнього розслідування встановлено, що причиною псування стали обставини, не пов'язані з порушенням обов'язків такою особою, то відповідальність з останньої знімається.

У разі нестачі придбаних цінностей при одержанні їх на складі, відповідальність покладають на учасника договору, який доставляє цінності. Якщо доставку здійснював продавець, або стороння організація, то на суму нестачі підприємство-покупець пред'являє претензію на адресу постачальників.

Особу, до якої пред'явлені претензії щодо нестачі чи псування, визнають винною після самостійного визнання своєї провини чи за рішенням суду. У випадку, якщо суд відмовив у позові, то особу, до якої пред'являлася претензія, винною не визнають і відповідальність за відшкодування збитків не настає.

Виявлені нестачі чи втрати можуть бути наслідком природних процесів, обумовлених особливостями хімічного складу продукції, в результаті транспортування й збереження. Нестача матеріальних цінностей унаслідок перерахованих причин у межах норм природного збитку не відноситься на матеріально-відповідальну особу, а нестачу в сумах, що перевищують норми природного збитку, розглядають як розкрадання.

Винна особа зобов'язана відшкодувати підприємству збитки, заподіяні нестачею чи псуванням. Визначення розміру збитку, що відшкодовується винною особою, регулюється «Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей», затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996р. №116 за формулою:

$$З = \{(Б-А)*і + ПДВ + АС\}*2,$$

де *З* — сума збитків, яку відшкодовує винна особа;

Б — балансова вартість відсутніх матеріальних цінностей:

а) для сировини і матеріалів — вартість, за якою їх було оприбутковано на склад;

б) для готової продукції — вартість на рівні фактичної собівартості;

в) для необоротних матеріальних активів — первинна вартість.

А — сума нарахованої амортизації по відсутніх необоротних активах;

і — індекс інфляції у сформованій у період часу між датою придбання і датою виявлення нестачі. Розраховують як добуток щомісячних індексів інфляції за даними Міністерства статистики;

АС — акцизний збір.

Суму відшкодування збитків по матеріальних цінностях визначають у такий спосіб: вартість вузлів, деталей, продукції, що виготовлені для виробничих потреб, а також вартість незавершеного виробництва, визначають на рівні собівартості виробництва з урахуванням усередненої норми прибутку із застосуванням коефіцієнта 2.

Вартість спирту етилового, спирту для виготовлення вина, шампанського, коньячного спирту, соків застосовують на рівні оптимальних цін з урахуванням акцизного збору і ПДВ із застосуванням коефіцієнта 3.

Суму збитку в зв'язку з розкраданнями і загибеллю тварин застосовують на рівні закупівельних цін із вживанням коефіцієнта 1,5.

Вартість бланків цінних паперів і суворої звітності визначається на рівні номінальної вартості з застосуванням коефіцієнта 5.

Якщо на бланку не встановлена номінальна вартість, то суму відшкодування визначають на рівні покупної вартості з коефіцієнтом 50.

Приклад: *Визначення суми відшкодування збитків винною особою*

Вихідні дані:

Оцінка вартості вибуття запасів, визнаних зіпсованими або відсутніми	500 грн
Розмір збитків, які підлягають відшкодуванню винною особою	1 500 грн

Суму, яку має відшкодувати винна особа, відображають таким чином (табл. 1.72).

Таблиця 1.72 — Сума відшкодування, яку внесла винна особа до каси підприємства

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Відображено списання вартості запасів, визнаних зіпсованими або відсутніми	947	20, 22, 26, 28	500
2	Виключена з податкового кредиту методом сторно та віднесена на нестачі	(641)	(631)	100
		947	631	100
3	Відображено невідшкодовані нестачі та втрати від псування цінностей	072	–	500
4	Визнаний дохід у зв'язку з віднесенням на винну особу суми збитку	375	716	1 500
5	Відображена частина відшкодування, яка підлягає виплаті в бюджет	716	642	1000
6	Відображено внесення винною особою суми відшкодування	301	375	1 500
7	Частина відшкодування перерахована до бюджету	642	311	1000

Згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів, які затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007р. №2, виявлені у процесі інвентаризації надлишки запасів оприбутковують:

— за чистою вартістю реалізації запасів, якщо їх реалізують;

— в оцінці можливого використання запасів, якщо їх використовують на самому підприємстві.

Приклад: *Оприбуткування надлишків запасів*

Вихідні дані:

Справедлива вартість виявлених в результаті інвентаризації надлишків запасів — 1 000 грн

Балансова вартість аналогічної кількості таких же запасів, відображених в обліку — 800 грн

Таблиця 1.73 — Відображення надлишків запасів за справедливою вартістю

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Оприбутковані надлишки запасів за справедливою вартістю з одночасним визнанням доходу	20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28	719	1000,00

Інвентаризація основних засобів, нематеріальних активів і ТМЦ

«Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів і товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків», затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994р. №69, передбачено однакові вимоги до порядку

інвентаризації цих активів. Інвентаризацію проводять з метою забезпечення вірогідності даних бухгалтерського обліку шляхом їхнього порівняння з фактичною наявністю майна.

Інвентаризації підлягає все майно підприємств і установ, незалежно від місця перебування та виду фінансування. Інвентаризацію майна проводять за місцем розташування матеріально-відповідальні особи.

Основні завдання інвентаризації:

— виявлення фактичної наявності майна;

— виявлення несправних матеріальних цінностей;

— дотримання умов збереження, а також правил експлуатації;

— перевірка реальної вартості об'єктів на балансі, а також суми дебіторської і кредиторської заборгованостей.

Інвентаризацію проводять: будинків і споруд, інших нерухомих об'єктів — не менше одного разу на 3 роки; музейних цінностей — за розпорядженням Міністерства культури; бібліотечних фондів — один раз на 5 років. Проведення інвентаризації основних засобів міністерств, органів виконавчої влади, виконавчих органів місцевого самоврядування має здійснюватися не менше одного разу на 2 роки.

Інвентаризацію основних засобів проводять не раніше 1 жовтня поточного року. Інвентаризацію дорогоцінних металів і каменів у відходах брухту здійснюють два рази на рік станом на 1 січня та 1 липня.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

— перед складанням річного звіту;

— при зміні матеріально-відповідальної особи (на день приймання-передачі);

— при встановленні фактів розкрадання, зловживання і псування (на день установлення таких фактів);

— при пожежах, стихійних лихах;

— у випадку ліквідації підприємства;

— при передачі майна в оренду;

— при передачі структурних підрозділів підприємств чи організацій з одного підпорядкування в інше.

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне й своєчасне її проведення несе керівник. Головний бухгалтер зобов'язаний контролювати дотримання правил проведення інвентаризації. Для її здійснення за наказом керівника створюють комісію з працівників підприємства за обов'язкової участі головного бухгалтера. В наказі встановлюють терміни проведення інвентаризації та порядок відображення її результатів в обліку.

Інвентаризаційна комісія несе відповідальність за своєчасність і дотримання порядку проведення інвентаризації, за повноту й вірогідність внесення в інвентарні описи даних щодо фактичних залишків майна, за правильне й своєчасне оформлення матеріалів інвентаризації.

Заборонено проводити інвентаризацію при неповному складі членів інвентаризаціної комісії.

До початку інвентаризації в бухгалтеріях необхідно закінчити роботу з документами про надходження та видачу матеріальних цінностей, зробити відповідні записи в реєстрах аналітичного обліку, визначити залишки на день інвентаризації.

На складах і в інших місцях зберігання цінності мають бути розкладені за найменуваннями, сортами, розмірами і т. д. На них мають бути вивішені ярлики з детальними характеристиками (якість, кількість, вага).

Особи, що відповідають за схоронність матеріальних цінностей, до початку інвентаризації надають розписку про те, що всі прибуткові й видаткові документи на товарно-матеріальні цінності надані до бухгалтерії, що всі ТМЦ, що надійшли на збереження, оприбутковані, а вибулі — списані.

Інвентаризацію виробничих запасів проводять шляхом зважування, відмірювання, підрахунку цінностей. ТМЦ заносять до опису ІНВ-3.

Торговельні підприємства використовують для проведення інвентаризації товарів форми ІНВ-12, ІНВ-13 (оптової та роздрібної торгівлі), ІНВ-14 — громадського харчування.

Виявлені в процесі інвентаризації зіпсовані матеріали оформляють відповідними актами із указівкою розміру збитків, зменшення вартості, причин виникнення і винних осіб.

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Які активи належать до виробничих запасів?
2. Які запаси обліковують на забалансових рахунках?
3. Що являє собою первинна оцінка запасів?
4. Як визначити суму транспортно-заготівельних витрат, що відносять до запасів, які вибули?
5. За якими оцінками відображають в обліку вибуття запасів?
6. У чому полягає метод списання запасів ФІФО?
7. Як розраховують торговельну націнка на реалізований товар?
8. В яких випадках проводять переоцінку запасів?
9. Що таке чиста вартість реалізації запасів?
10. Як в обліку відображають переоцінку запасів?

1.9. Біологічні активи

Нормативні документи:

Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Мінагрополітики України від 18.05.2001 р. №132.

П(с)БО 30 «Біологічні активи»

П(с)БО 30 «Біологічні активи», визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи, про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи та сільськогосподарську продукцію, передбачає розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Терміни і визначення

Біологічний актив — тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові БА, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Біологічні перетворення — процес якісних і кількісних змін.

Група біологічних активів — сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин.

Додаткові біологічні активи — одержані в процесі біологічних перетворень.

Сільськогосподарська діяльність — процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та / або додаткових біологічних активів.

Сільськогосподарська продукція — актив, що одержаний у результаті відокремлення від біологічних активів, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Поточні біологічні активи — біологічні активи, що здатні давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові БА, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

Довгострокові біологічні активи — усі біологічні активи, які не є поточними.

Витрати на місці продажу — витрати, пов’язані з продажем біологічних активів та сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, що сплачують при реалізації продукції.

Визнання, оцінка та відображення в бухгалтерському обліку

Як і інші активи підприємства, БА визнаються активом, якщо:

— існує вірогідність одержання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов’язаних із використанням БА в сільськогосподарській діяльності (економічні вигоди від використання БА визначаються, виходячи зі стану його фізичних якостей);

— вартість БА може бути достовірно визначено.

Для відображення довгострокових біологічних активів у бухгалтерському обліку в Плані рахунків передбачено активні рахунки:

— для ДБА — субрахунки 161, 162, 163 і 164, а для незрілих ДБА (крім тваринних, що обліковуються на рахунку 21) — субрахунки 165 і 166 (деталізація субрахунків на рис. 1). При цьому первісно всі витрати на придбання або вирощування (створення) ДБА відображають у складі капітальних інвестицій (за дебетом субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»), з подальшим списанням сформованої первинної вартості на відповідні субрахунки рахунку 16 (Дт 16 — Кт 155). За дебетом рахунку 16 відображають — для ПБА — рахунок 21 «Поточні біологічні активи» (деталізація субрахунків на рис. 1 в кінці тексту). За дебетом рахунку 21 відображають надходження ПБА (оприбуткування зернових, технічних, овочевих та інших культур, приплоду молодняка продуктивної та робочої худоби, вибракуваної худоби з основного стада для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі); приріст живої маси молодняка тварин, за кредитом — вибуття ПБА в результаті передачі на переробку, продажу, безоплатної передачі тощо.

Підприємство встановлює об’єкти бухгалтерського обліку БА, у розрізі яких БА відображатимуть на рахунках 155, 16, 21, у наказі (розпорядженні) про облікову політику.

Нижче наведені об’єкти, які можуть використовуватися для бухгалтерського обліку БА:

— аналітичний облік БА ведуть у розрізі вибраних підприємством об’єктів обліку у вартісному та кількісному виразі. Одиницею вимірювання БА є штуки, голови, одиницы площі, яку фактично займають (наприклад, зернові культури, соняшник, цукровий буряк, насадження);

— первинної оцінки СГП та додаткових БА;

— відображення фактичних витрат на вирощування СГП та на утримання БА такі витрати відображають на рахунку 23 «Виробництво» згідно з П(с)БО 16 та Методичними рекомендаціями №132*.

Порядок первинної оцінки СГП та додаткових БА (приплід, саджанці, живці тощо):

1) при оприбуткуванні СГП та додаткових БА оцінюють за справедливою вартістю, що зменшена на очікувані витрати на місці продажу (Дт 27 (21) - Кт 23);

2) СГП та додаткові БА оцінюють з урахуванням їхньої якості;

3) некондиційні СГП та додаткові БА (за відсутності активного ринку на такі активи) можна оцінити, виходячи з ринкових цін на подібну кондиційну СГП, додаткові БА з коригуванням на рівень якості та придатності до використання;

4) побічну СГП (солому, гичку, стебла кукурудзи та соняшнику, капустяного листя тощо) за умови відсутності для неї активного ринку, можна оцінити за нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, скиртування та іншими витратами, пов’язаними із заготівлею цієї продукції.

Таблиця 1.74 – Типові кореспонденції обліку біологічних активів

Джерело надходження	Склад (оцінка) первинсної вартості	Типова кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ			
Придбано за плату (п. 7 П(с)БО 30)	Первинну вартість придбаних за плату ДБА визначається згідно з п. 8 П(С)БО 7 та складається з таких витрат: — суми, сплачені постачальникам ДБА (без непрямих податків); — реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюють у зв'язку з придбанням ДБА; — суми ввізного мита; — суми непрямих податків у зв'язку з придбанням ДБА (якщо вони не відшкодовуються підприємству); — витрати на страхування ризиків доставки ДБА; — витрати на транспортування ДБА; — інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням ДБА до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях. Витрати на придбання ДБА відображають в обліку капітальних інвестицій (з відображенням на субрахунку 155)	155	63, 685
		641	63, 685
		63, 685	31
		16	155
	Первинна вартість придбаних за плату ПБА визначається згідно з п. 9 П(С)БО 9 та складається з таких витрат: — суми, сплачені згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; — суми ввізного мита; — суми непрямих податків у зв'язку з придбанням ПБА, які не відшкодовуються підприємству; — транспортно-заготівельні витрати; — інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням ПБА та доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях	21	63, 685
		641	63, 685
		63, 685	31
Безоплатно одержані (л. 8 П(с)БО 30)	— справедлива вартість БА; — витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням БА до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою. На справедливу вартість безоплатно одержаних ДБА збільшується додатковий капітал (Кт 424), а за ПБА — інший операційний дохід (Кт 718)	ДБА	
		16	424
		155	23
		16	155
		ПБА	
		21	718
		21	23

Продовження табл. 1.74

1	2	3	4
Внесок БА до статутного капіталу підприємства (п. 8 П(с)БО 30)	— погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість БА; — витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням БА до стану, в якому він придатний для використання із запланованою метою	ДБА	
		16	46
		155	23
		16	155
		ПБА	
		21	46
		21	23
Переведення ПБА до ДБА (п. 4.4 Методрекомендацій №1315)	Оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, визначені на дату переведення ПБА до ДБА. Вартість ПБА, переведених до складу ДБА, відображається в обліку капітальних інвестицій (з відображенням на субрахунку 155)	155	21
		16	155
ДОДАТКОВІ БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ			
Первісне визнання при оприбуткуванні з виробництва (п.9 П(с)БО 30)	Оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання додаткових БА відображається в тому звітному періоді, в якому їх відокремлено від БА	21, 27	23
		23	710
		940	23
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКА ПРОДУКЦІЯ			
Первісне визнання при оприбуткуванні з виробництва (л. 12 П(с)БО 30)	Оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання СГП відображається в тому звітному періоді, в якому її відокремлено від БА	21, 27	23
		23	710
		940	23
* Якщо БА купують на умовах попередньої оплати, то для відображення розрахунків з продавцями слід використовувати субрахунки 371 та 63.			

Первинна оцінка СГП та додаткових БА

Фактичні витрати на вирощування СГП та утримання БА відображають на рахунку 23 «Виробництво» згідно з П(с)БО 16 та Методрекомендаціями №132.

Порядок первинної оцінки СГП та додаткових БА (приплід, саджанці, живці тощо):

1) при оприбуткуванні СГП та додаткових БА оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (Дт 27 (21) - Кт 23);

2) СГП та додаткові БА оцінюють з урахуванням їх якості;

3) некондиційні СГП та додаткові БА (за відсутності активного ринку на такі активи) можна оцінити, виходячи з ринкових цін на подібну кондиційну СГП, додаткові БА з коригуванням на рівень якості та придатності до використання;

4) побічну СГП (солому, гичку, стебла кукурудзи і соняшнику, капустяного листя тощо) за умови відсутності для неї активного ринку можна оцінити за нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, скиртування та іншими витратами, пов’язаними із заготівлею цієї продукції;

5) на різницю між фактичними витратами (витратами на біологічні перетворення БА) та оцінкою за справедливою вартістю оприбуткованих СГП і додаткових БА відображають доходи (Кт 710) або витрати (Дт 940).

Оцінка біологічних активів на дату балансу

Оцінка за справедливою вартістю. БА, які при надходженні (оприбуткуванні) було оцінено в порядку, наведеному в табл. 1.10, відображають в такій оцінці до першої дати балансу (проміжного або річного).

Нові правила бухгалтерського обліку БА вимагають на кожну дату проміжного періоду (31 березня, 30 червня, 30 вересня) та річного балансу (31 грудня) відображати їх за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу (10 П(с)БО 30). Це стосується БА, які при первісному визнанні було оцінено як за справедливою вартістю, так і за фактичною собівартістю.

До витрат на місці продажу включають тільки частину витрат на збут, які безпосередньо пов’язані з продажем БА і СГП на активному ринку, зокрема:

— комісійні винагороди продавцям, брокерам;

— непрямі податки, які сплачують при реалізації цих активів (ПДВ, акцизний збір).

Транспортні та інші витрати на збут не вираховують зі справедливої вартості.

У загальному випадку справедливою вартістю БА є ціна активного ринку (ринкова ціна) (п. 13 П(с)БО 30). Якщо існує декілька цін (активних ринків), то береться ціна того ринку, на якому підприємство передбачає продавати БА. Для визначення ціни доцільно аналізувати цінові пропозиції постійних контрагентів (покупців та заготівельних організацій) на БА, і ціни підприємств регіону, які продають подібні БА (п. 5.2 Методрекомендацій №1315).

Якщо на дату балансу немає активного ринку, то як справедливу вартість БА, згідно з п. 14 П(с)БО 30, можна використовувати:

— останню ринкову ціну операції з такими БА (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, в якому діє підприємство);

— ринкову ціну на подібні активи, які слід відкоригувати з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначають справедливу вартість;

— ціну, що враховує додаткові показники, які характеризують рівень цін на БА.

Так, п. 5.5 Методрекомендацій №1315 передбачає, що БА може бути оцінено за вартістю СГП або іншої продукції, яку можна отримати при припиненні процесів його життєдіяльності (наприклад, велику рогату худобу, свиней можна оцінити за вартістю м’ясопродуктів). Для оцінки БА за додатковими показниками, підприємство самостійно встановлює склад таких показників, розробляє порядок їх визначення та методику оцінки БА із застосуванням зазначених показників (фіксує в наказі про облікову політику).

Зверніть увагу: оцінюючи на дату балансу БА рослинництва, необхідно враховувати, що ринкова вартість цих БА може включати вартість землі та капітальних витрат на її поліпшення. У цьому разі оцінку таких БА здійснюють за вирахуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення (п. 16 П(с)БО 30).

Якщо на дату балансу відсутня інформація про ринкові ціни на БА, справедливу вартість БА визначають за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від БА, яка обчислена згідно з п. 11-14 П(с)БО 28 «Зменшення корисності активів».

Якщо на дату балансу змінюється справедлива вартість БА, різницю списують проводкою:

— при збільшенні справедливої вартості:

Дт 161, 163, 165, 211, 212 – Кт 710;

— при зменшенні справедливої вартості:

Дт 940 — Кт 161, 163, 165,211,212.

Оцінка за первинною вартістю. БА, первинною вартістю яких є фактична собівартість, обліковують у такій оцінці до першої дати балансу, на яку можна визначити їх об’єктивну вартість.

Якщо ж на чергову дату балансу ще неможливо визначити їх справедливу вартість (у тому числі в оцінці згідно з нормами п. 14 П(с)БО 30), то їх продовжують оцінювати за цією первинною вартістю в такому порядку:

1. ДБА — за первинною вартістю за вирахуванням суми зносу та втрат від зменшення корисності (за період з дати визнання і до дати балансу).

Для оцінки та розрахунку суми зносу застосовують норми П(с)БО 7, а для визначення втрат від зменшення корисності — П(с)БО 28.

При цьому амортизацію нараховують тільки на ДБА, справедливу вартість яких визначити неможливо, і які відображають за первинною вартістю.

Якщо на чергову дату балансу стало можливим визначити справедливу вартість ДБА, нарахування амортизації на нього припиняється і він переводиться до групи ДБА, які оцінюються за справедливою вартістю.

2. Незрілі ДБА до досягнення продуктивного віку (багаторічні насадження, наприклад, сади, виноградники, ягідники тощо, що не досягли пори плодоношення), — на субрахунку 166 у сумі витрат, понесених на їхню закладку та вирощування.

При подальшому переведенні їх до відповідної групи зрілих ДБА або якщо щодо незрілих ДБА вже можливо визначити їхню справедливу вартість, такі ДБА переоцінюють до справедливої вартості, зменшеної на витрати на місці продажу.

3. ПБА тваринництва (тварини на вирощуванні та відгодівлі) — на субрахунку 213 за первинною вартістю до періоду, в якому стає можливим визначити їхню справедливу вартість.

4. ПБА рослинництва (які не досягли зрілості та технологічний процес створення яких не завершено) залишаються у складі незавершеного виробництва до можливості визначення справедливої вартості та оцінюються за виробничою собівартістю відповідно до П(с)БО 16 (на субрахунку 211 не обліковують, а відображають як сальдо рахунку 23).

У будь-якому випадку підприємство має розробити свою методику аналізу інформації для визначення справедливої вартості, зафіксувавши це в наказі (розпорядженні) про облікову політику підприємства.

Особливості визначення доходів та витрат від сільськогосподарської діяльності

З прийняттям П(с)БО 30 сільгоспвиробники, крім доходів та витрат від реалізації, визначають доходи (витрати):

1. від зміни оцінки БА, які оцінюють за справедливою вартістю, на чергову дату балансу;

2. від первісного визнання СГП і додаткових БА;

Для відображення в бухгалтерському обліку результатів (доходи або витрати) від первинного визнання СГП і додаткових БА та від зміни вартості БА на дату балансу, які обліковують за справедливою вартістю, у Плані рахунків з 1 січня 2007 року передбачено нові субрахунки:

710 «Дохід від первинного визнання та від зміни вартості активів, які обліковують за справедливою вартістю»;

940 «Витрати від первинсного визнання та від зміни вартості активів, які обліковують за справедливою вартістю».

При зміні оцінки БА на чергову дату балансу дохід (Кт 710) з'являється в тому випадку, якщо справедлива вартість БА на поточну дату балансу більше вартості на дату попереднього балансу. Якщо ринкова ціна знизилася, то виникають витрати (Дт 940).

Виникнення доходів або витрат при первинній оцінці СГП та додаткових БА пов'язано з тим, що витрати на біологічні перетворення, які понесено для одержання СГП та додаткових БА (тобто фактичні витрати на виробництво — оборот Дт 23), як і до 01.01.2007р., формуються згідно з П(с)БО 16. Водночас СГП і додаткові БА при оприбуткуванні (Дт 27, 21 — Кт 23) оцінюють за справедливою вартістю, яка формується на базі ринкової ціни (відкоригована на комісійні та непрямі податки, що сплачуються, — ПДВ). У свою чергу ринкова ціна, як правило, крім фактичних витрат на виробництво, включає частину загальногосподарських витрат та прибуток. Це спричиняє виникнення різниці, на яку відображають доходи (Дт 23 — Кт 710). Якщо з будь-яких причин справедлива ціна (відкоригована ринкова ціна) менше фактичних витрат на виробництво, то слід відобразити витрати (Дт 940 — Кт 23).

Доходи (витрати) від первинного визнання СГП та додаткових БА визначають за кожним об'єктом обліку БА. Для цього на рахунку обліку витрат на виробництво (23) необхідно забезпечити відповідність між витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями, та вартістю одержаних БА та СГП за окремими об'єктами обліку (окремими видами БА та / або їх групами).

Згідно з п. 7.4 Методрекомендацій №1315 доходи (витрати) від первинного визнання СГП та додаткових БА можна відображати (операції Дт 23 — Кт 710 та/або Дт 940 – Кт 23):

— у кінці звітного (календарного) року (при цьому порівнюють фактичну виробничу собівартість та справедливу вартість)

або

— на кожну дату балансу з коригуванням у кінці року до фактичної суми доходів (витрат) від первинного визнання додаткових БА та СГП, визначеної в кінці звітного (календарного) року (при цьому протягом року порівнюють справедливу вартість та виробничу собівартість, що фактично склалася на дату балансу, а в кінці року, після визначення остаточної виробничої собівартості, коригують раніше зроблені проводки).

При реалізації СГП і ПБА дохід від реалізації відображають в загальному порядку на субрахунку 701 згідно з нормами П(с)БО 15 «Дохід». До собівартості реалізації (Дт 901) списують вартість цих активів, за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації. За ДБА задіяно відповідно субрахунки 742 і 972.

1.10. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції

Нормативні документи:

Методичні рекомендації з планування, обліку й калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства: Наказ Держкомітету будівництва, архітектури і житлової політики України від 06.03.02р. №47;

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99р. №318 зі змінами і доповненнями.

Терміни і визначення

Елемент витрат — сукупність економічно однорідних витрат.

Непрямі витрати — витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо на конкретний об'єкт економічно доцільним шляхом.

Об'єкт витрат — продукція, роботи, чи послуги, вид діяльності підприємства, що вимагає визначення пов'язаних з їх виробництвом чи виконанням витрат.

Нормальна потужність — очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий в умовах звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Витрати на виробництво
(витрати операційної та іншої діяльності)

Норми П(с)БО №16 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами всіх форм власності, крім банків і бюджетних організацій. Також вони застосовуються до обліку витрат за будівельними контрактами з урахуванням особливостей їх визнання, перелічених П(с)БО №18 «Будівельні контракти».

Витрати звітного періоду визнаються при зменшенні активів чи збільшенні зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути вірогідно визначені, одночасно з визнанням доходу, для одержання якого вони були здійснені.

Не визнаються витратами платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, а також аванси на виконання робіт, послуг і оплату запасів. Не визнаються витратами погашення державних позик та інші зменшення активів чи збільшення зобов'язань, що не відповідають критеріям визнання.

Класифікація витрат

Підгалузі житлово-комунального господарства (житлове господарство, водопровідно-каналізаційне господарство, теплове господарство, міський електротранспорт) мають особливості, які враховані в Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт

(послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства.

Відповідно до «Методичних рекомендацій» витрати на проведення робіт (послуг) групуються за такими ознаками (рис. 1.22):

Рис. 1.22 – Класифікація витрат за відповідними ознаками

До основного виробництва відносяться відособлені структурні підрозділи підприємств, які безпосередньо беруть участь у виконанні житлово-комунальних робіт, що належать до основного виду операційної діяльності.

Допоміжне виробництво призначене для обслуговування підрозділів основного виробництва: виконання робіт з технічного обслуговування, ремонту основних фондів, забезпечення інструментом, запасними частинами для ремонту устаткування, різними видами енергії, транспортними та іншими послугами. Сюди відносяться ремонтні цехи, будівельні дільниці, механічні майстерні, енергетичні, експериментальні та інші підрозділи.

До невиробничого господарства відносяться: культурно-побутові установи, житлово-комунальне господарство, підсобні сільськогосподарські підприємства, науково-дослідні, оздоровчі, спортивні та інші структурні підрозділи, які не беруть участі у здійсненні й забезпеченні надання комунальних послуг.

Прямі — це витрати, що можуть бути безпосередньо включені до виробничої собівартості окремих видів робіт (послуг). До непрямих витрат належать витрати, безпосередньо не зв'язані з виконанням житлово-комунальних робіт (послуг). До таких витрат відносяться загальновиробничі, що включають витрати з управління й обслуговування виробничого процесу.

Змінні — це витрати, абсолютна величина яких міняється (збільшується або зменшується) разом зі зміною обсягів робіт (послуг), зокрема, це витрати на сировину, матеріали, пально-мастильні матеріали, електроенергію, запасні частини, комплектуючі і т. п.

Постійні — це витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням або зменшенням обсягів робіт (послуг) істотно не змінюється. До них відносяться витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничих підрозділів, витрати на забезпечення загальногосподарських потреб.

Непродуктивними витратами вважаються витрати, що виникли в результаті недостатньої організації виробництва і управління, відхилень від технологічних норм, псування матеріальних цінностей.

До витрат від надзвичайних подій (втрати від стихійного лиха, від техногенних катастроф і аварій та ін.) відносяться як втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, що пов'язані із запобіганням і ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відбудовних роботах, вартість використаних сировини і матеріалів і т. п.).

Групування витрат за економічними елементами

Групування витрат за економічними елементами здійснюється для організації контролю за рівнем витрат у цілому по підприємству, визначення загального обсягу використаних матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Витрати операційної діяльності групуються за економічними елементами витрат (рис. 1.23).

До складу елемента «*Матеріальні витрати*» включають витрати згідно з П(с)БО 16 «Витрати».

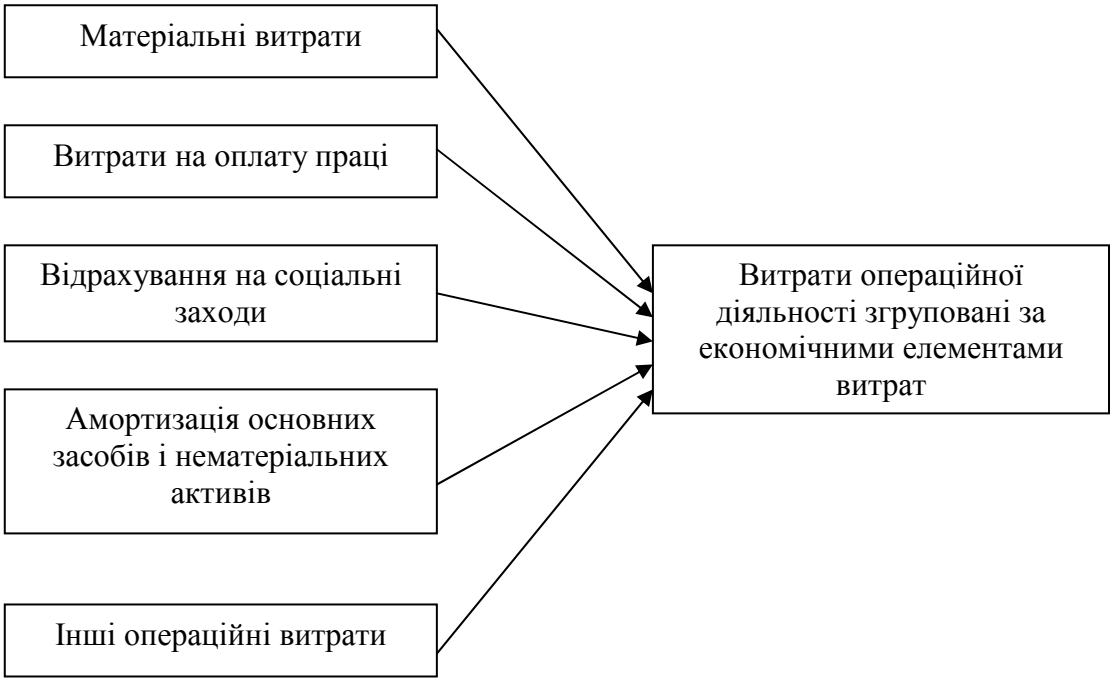

Рис. 1.23 – Витрати операційної діяльності, згруповані за економічними елементами витрат

Транспортно-заготівельні витрати, що пов’язані з доставкою і транспортуванням запасів, у тому числі вантажно-розвантажувальні роботи, включають до відповідних елементів витрат.

До елементу «Матеріальні витрати» можуть включатися наступні витрати:

а) витрати на придбання у сторонніх підприємств або організацій сировини і матеріалів, палива, олії, енергії, шин, малоцінних і швидкозношуваних предметів, що не відносяться до основних засобів; молока і продуктів лікувально-профілактичного харчування та засобів індивідуального захисту у випадках, передбачених законодавством; інших виробничих запасів або виготовлених власними силами запасних частин і комплектуючих виробів;

б) витрати, пов’язані з підготовкою та освоєнням нових видів робіт (послуг);

в) витрати, пов’язані з використанням природної сировини, плата за воду, водогосподарчих систем у межах затверджених лімітів, а також платежі за використання інших природних ресурсів, за викиди й скидання забруднюючих речовин у навколишнє середовище, розміщення відходів та інших видів шкідливого впливу в межах лімітів;

г) витрати на обслуговування виробничого процесу.

З витрат на матеріальні ресурси, що входять до собівартості виконаних робіт (наданих послуг), виключають вартість поворотних відходів.

Поворотні відходи — це залишки сировини, матеріалів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися у процесі провадження

робіт (послуг) і втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні й фізичні) і через це використовують з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або не за прямим призначенням, а також реалізують «на сторону».

Оцінку поворотних відходів здійснюють відповідно до методу, передбаченого в обліковій політиці підприємства:

д) поточні витрати, пов'язані з утриманням і експлуатацією фондів природоохоронного призначення (очисних споруд, уловлювачів, фільтрів і т.п.), витрати на захоронення екологічно небезпечних відходів, оплата послуг сторонніх організацій за прийом, збереження і знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стічних вод, інші види поточних витрат;

е) витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технологій і організацією виробництва, поліпшенням якості робіт (послуг), що виконуються в ході виробничого процесу;

є) витрати на проведення інших робіт власними силами, власне виробництво електричного та іншого видів енергії, а також на трансформацію і передачу придбаної енергії до місця її споживання включають до відповідних елементів витрат;

ж) втрати від нестачі матеріальних цінностей у межах норм природного збитку.

До складу елемента «*Витрати на оплату праці*» відносять витрати, згідно з прийнятими на підприємстві системами оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат, витрати на оплату праці фізичних осіб, що укладають з підприємством трудові та договірні відносини, інших заохочень і виплат, виходячи з тарифних ставок у вигляді премій, заохочень, погашення вартості товарів (робіт, послуг) відповідно до договорів цивільно-правового характеру, інші виплати в грошовій і натуральній формі, встановлені Положенням про оплату праці, колективним договором або за домовленістю сторін.

До елемента витрат «*Відрахування на соціальні заходи*» відноситься:

— внесок на державне (обов'язкове) соціальне страхування;

До складу елемента «*Амортизація основних засобів і нематеріальних активів*» входять суми амортизаційних відрахувань, нарахованих відповідно до порядку, норм і умов, установлених відповідно до діючого законодавства й облікової політики підприємства.

До складу елемента «*Інші операційні витрати*» відносять витрати, які включають до собівартості наданих послуг (виконаних робіт) і не враховані в попередніх елементах витрат.

Групування витрат за статтями

Групування витрат за статтями призначене для організації аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості окремих видів житлово-комунальних послуг (робіт), визначення витрат у розрізі структурних підрозділів комунального підприємства.

Витрати, пов’язані з виробництвом і реалізацією робіт (послуг) і управлінням підприємством (крім підприємств міського електротранспорту), з метою обліку собівартості робіт (послуг) групуються за наступними типовими статтями (рис. 1.24):

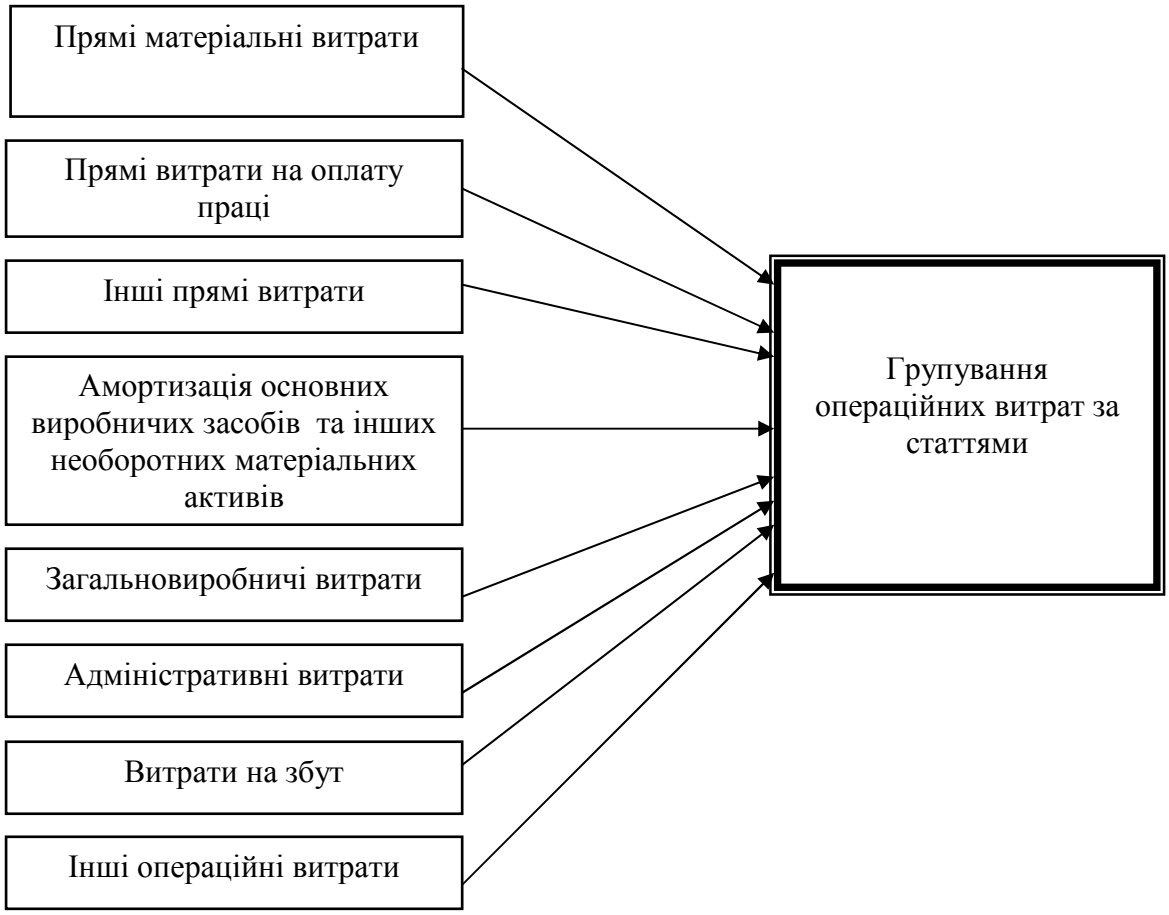

Рис. 1.24 – Групування операційних витрат за статтями

Прямі матеріальні витрати

До статті «Сировина й матеріали» включають вартість сировини і матеріалів, необхідних для виконання робіт (послуг) і для забезпечення технологічного процесу. Витрати за статтею «Сировина і матеріали» включають безпосередньо в собівартість окремих видів робіт (послуг).

До статей «Паливо на технологічні потреби» і «Енергія на технологічні потреби» відносять витрати на всі види палива й енергії, що безпосередньо витрачають у технологічному процесі провадження робіт (послуг), як отримані від сторонніх організацій, так і вироблені самим підприємством. Витрати на паливо й енергію на технологічні потреби (пересування рухомого складу електротранспорту, виробництво теплової енергії, гарячої води, її очищення і доставка, відведення та очищення стоків, робота ліфтів) відносять безпосередньо до собівартості робіт (послуг).

До статті «Покупні ресурси, що комплектують вироби, напівфабрикати» включають вартість води (для підприємств водопровідного господарства) і теплової енергії (для підприємств теплового господарства), придбаної в

сторонніх підприємств для подальшого транспортування і реалізації споживачам. Витрати на покупні ресурси, що комплектують вироби, напівфабрикати відносять безпосередньо до собівартості робіт (послуг).

До статті «Роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій» включають вартість робіт (послуг) виробничого характеру, що виконуються сторонніми підприємствами й організаціями або структурними підрозділами підприємства, що не відносяться до основного виду діяльності. До робіт і послуг виробничого характеру відносять: у житловому господарстві — експлуатацію ліфтів, збирання, вивезення і знешкодження сміття; у водопровідному і тепловому господарствах — користування водо-, тепломережами сторонніх підприємств;

Витрати інших матеріальних ресурсів включають матеріальні витрати, що не знайшли відображення в попередніх статтях витрат.

Прямі витрати на оплату праці

До прямих витрат на оплату праці відносять: основну заробітну плату працівників, зайнятих на виробництві, додаткову заробітну плату працівників, зайнятих на виробництві, інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Інші прямі витрати

До інших прямих витрат відносять внесок на державне (обов'язкове) соціальне страхування та інші обов'язкові внески і відрахування на соціальні заходи, визначені законодавством.

Амортизація основних виробничих засобів та інших необоротних матеріальних активів

До статті амортизація основних виробничих засобів та інших необоротних активів відносять суми амортизаційних відрахувань відповідно до порядку, норм і умов, що встановлені відповідно до діючого законодавства й облікової політики підприємства, та амортизацію, наданих в операційну оренду основних засобів.

Загальновиробничі витрати

Величина загальновиробничих витрат підприємства у цілому є сумою відповідних витрат структурних підрозділів основного виробництва. Такі витрати допоміжних виробництв включають до собівартості робіт (послуг), які виконуються (надаються) допоміжними виробництвами підприємства.

До статті «Загальновиробничі витрати» відносять:

— витрати на управління виробництвом (оплата праці фахівців і працівників апарату управління, цехів і ділянок, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, інші грошові й матеріальні виплати, відповідно до Положення про оплату праці, колективного договору і т.п.);

— відрахування на соціальні заходи, оплата службових відряджень персоналу цехів і ділянок, інші витрати на утримання апарата управління;

— амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

— амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

— витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення.

Витрати на утримання й експлуатацію машин і устаткування розподіляються між видами робіт (послуг) пропорційно величині цих витрат за годину роботи машин і устаткування, тривалості їх роботи при виконанні відповідного виду робіт (послуг) або за методом, передбаченим обліковою політикою підприємства;

— витрати на вдосконалення технології та організації виробництва;

— витрати на дезінфекцію і дератизацію;

— витрати на пожежну та сторожеву охорону об’єктів виробничого призначення і утримання санітарних зон;

— витрати на охорону навколишнього середовища;

— витрати на обслуговування виробничого процесу;

— витрати за податками та цільовими платежами загальновиробничого характеру.

До статті «Адміністративні витрати» відносять загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування й управління підприємством, що включають:

— витрати на утримання апарату управління підприємством й іншим загальногосподарського персоналу (оплата праці персоналу, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; інші грошові і матеріальні виплати, відповідно до Положення про оплату праці, колективного договору, відрахування на соціальні заходи);

— витрати на службові відрядження;

— представницькі й організаційні витрати;

— витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання;

— витрати на професійні послуги (юридичні, експертні з оцінки майна, аудиторські й інші послуги);

— витрати на зв’язок (поштовий, телеграфний, телефонний, телексний, факс, Інтернет і т. п.);

— амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів загальногосподарського використання;

— витрати на податкові та цільові платежі загальногосподарського характеру. До цієї статті включають: податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, крім тих, що входять до виробничих витрат;

— витрати на врегулювання суперечок у судових органах;

— інші витрати загальногосподарського призначення. До цієї статті включають витрати: на підготовку та перепідготовку кадрів; оренду електронно-обчислювальних машин; передплату періодичних професійних видань та інші, котрі не були включені до вищевказаних статей.

Адміністративні витрати розподіляють пропорційно до суми заробітної плати робітників, зайнятих виконанням (наданням) відповідних робіт (послуг), або до витрат на утримання й експлуатацію машин й устаткування.

Витрати на збут

До статті «Витрати на збут» відносять:

— витрати на оплату праці й утримання персоналу, який забезпечує збут послуг;

— відрахування на соціальні заходи;

— витрати на дослідження ринку, рекламу, участь у виставках, ярмарках, вартість безоплатно переданих зразків і моделей, інформаційні послуги;

— витрати на виготовлення розрахункових книжок;

— амортизацію й ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів відділу збуту;

— амортизацію нематеріальних активів відділу збуту;

— відрахування житлово-комунальним організаціям за збір абонентської плати;

— обслуговування й перевірку технологічних приладів обліку, витрати на гарантійне обслуговування;

— інші витрати, що пов'язані зі збутом послуг.

Інші операційні витрати

До статті «Інші операційні витрати» включають:

— витрати на дослідження і розробки;

— резерв сумнівних боргів у сумі безнадійної дебіторської заборгованості;

— втрати від операційних курсових різниць;

— втрати від знецінювання запасів, застосування яких втратило економічну доцільність;

— витрати на утримання сфери соціально-культурного призначення;

— інші витрати операційної діяльності.

Облік витрат виробництва

Для накопичення інформації про витрати підприємства Планом рахунків передбачені окремі класи рахунків.

Рахунки 8-го класу — «Витрати за елементами» призначені для накопичення інформації про витрати за елементами, що необхідна для складання фінансового звіту, а також для розрахунку макроекономічних показників у системі національних рахунків.

Для бухгалтерського обліку витрат за елементами використовують рахунки:

80 «Матеріальні витрати»;

81 «Витрати на оплату праці»;

82 «Відрахування на соціальні заходи»;

83 «Амортизація»;

84 «Інші операційні витрати».

Рахунки 9-го класу — «Витрати діяльності». Цей клас рахунків використовується для обліку собівартості продукції, товарів і послуг, а також загальновиробничих, адміністративних витрат, витрат на збут і інших операційних витрат. Інформація, яка накопичується на рахунках 9-го класу, призначена для прийняття управлінських рішень.

Рахунки 8-го класу закривають щомісячно в кореспонденції з дебетом наступних рахунків:

23 «Виробництво»;

91 «Загальновиробничі витрати»;

92 «Адміністративні витрати»;

93 «Витрати на збут»;

94 «Інші операційні витрати».

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

Собівартість реалізованої продукції складається з:

— виробничої собівартості продукції, що реалізована;

— нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;

— наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) включають (рис.1.25):

— прямі матеріальні витрати;

— прямі витрати на оплату праці;

— інші прямі витрати;

— змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Рис. 1.25 – Склад собівартості реалізованої продукції

Підприємство може визначати собівартість за прямими витратами, які пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, які складаються з:

— прямих матеріальних витрат;

— прямих витрат на оплату праці;

— амортизації виробничих основних засобів і нематеріальних активів, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг;

— вартості придбаних послуг;

— інших прямих витрат.

При застосуванні такого підходу витрати у складі собівартості продукції включають з урахуванням вимог податкового законодавства.

Бухгалтерський облік загальновиробничих витрат

Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» призначений для обліку виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління підрозділами основного й допоміжного виробництва, витрат на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

Загальновиробничі витрати розподіляються на постійні й змінні.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при змінах обсягів діяльності. Постійні виробничі накладні витрати розподіляють на кожний об'єкт витрат із застосуванням бази розподілу (часу роботи, заробітної платні, обсягу діяльності, прямих витрат і т.д.) при нормальній потужності підприємства. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включають до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення.

До змінних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно змінам обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляють на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу (часу роботи, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат і т.д.), виходячи з фактичної потужності підприємства у звітному періоді.

Розподіл загальновиробничих витрат проводять за наступною схемою (рис.1.26).

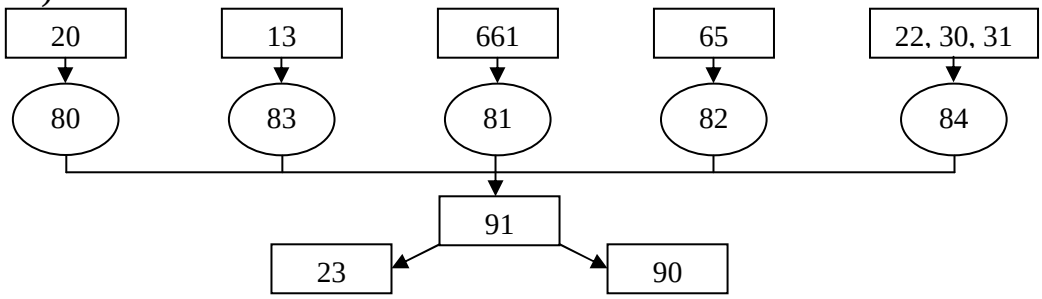

Рис. 1.26 – Формування витрат на виробництво за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати»

На початок звітного періоду підприємство має визначити в обліковій політиці обраний підхід до розподілу загальновиробничих витрат, тобто визначити показники нормальної потужності; обрати базу розподілу; визначити величину постійних загальновиробничих витрат на наступний рік; установити планову норму розподілу загальновиробничих витрат за формулою:

$$\text{Планова норма} = \frac{\text{Оціночна величина постійних загальновиробничих витрат}}{\text{Оціночна величина бази розподілу}}$$

Приклад: *Розподіл загальновиробничих витрат*.

Вихідні дані:

База розподілу — машино-години нормативної потужності:
за планом 14000,
за фактом 12000.
Загальновиробничі витрати:
за планом 15000 грн, з них змінні 9500 грн й постійні 5500 грн.
Фактичні загальновиробничі витрати за звітний період:
13600 грн, у тому числі змінні — 9200 грн, постійні — 4400 грн.

Розв'язання:

а) визначимо величину загальновиробничих витрат за планом, що припадають на одиницю бази розподілу. На одну машино-годину окремо змінні й постійні витрати становлять:

— змінні — 9500 : 14000 = 0,67 грн;
— постійні 5500 : 14000 = 0,39 грн;

б) визначимо суму загальновиробничих, постійних розподілених і постійних нерозподілених витрат:

— постійні розподілені 12000 х 0,39 = 4200 грн;

— постійні нерозподілені 4400 – 4200 = 200 грн.

Відображення операцій з розподілу загальновиробничих витрат описано в табл. 1.75

Таблиця 1.75 — Бухгалтерські проводки з обліку загальновиробничих витрат

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Списані на виробництво змінні й постійні розподілені загальновиробничі витрати (13400 грн).	23	91	13400
2	Списані на собівартість реалізованої продукції нерозподілені постійні загальновиробничі витрати (200 грн).	90	91	200

Облік адміністративних витрат

Для обліку адміністративних витрат Планом рахунків призначений рахунок 92 «Адміністративні витрати».

На рис. 1.27 зображений зв’язок рахунків при формуванні адміністративних витрат.

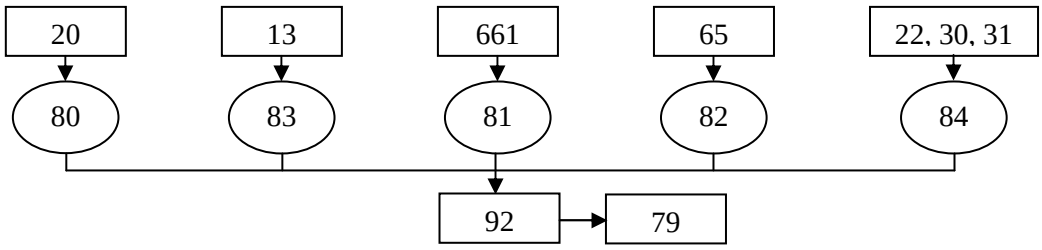

Рис. 1.27 — Формування витрат на виробництво за рахунком 92 «Адміністративні витрати»

Облік витрат на збут

Для відображення в бухгалтерському обліку витрат на збут Планом рахунків призначений рахунок 93 «Витрати на збут».

На рис. 1.28 зображений зв’язок рахунків при формуванні витрат на збут.

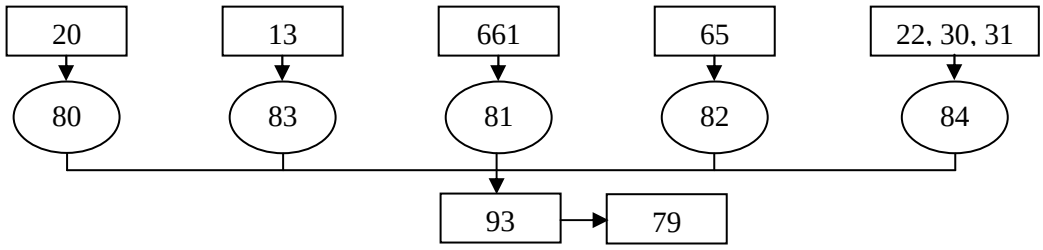

Рис. 1.28 — Формування витрат на виробництво за рахунком 93 «Витрати на збут»

Облік інших операційних витрат

Для бухгалтерського обліку інших операційних витрат Планом рахунків призначений рахунок 94 «Інші операційні витрати».

На рис. 1.29 зображений зв'язок рахунків при формуванні інших операційних витрат:

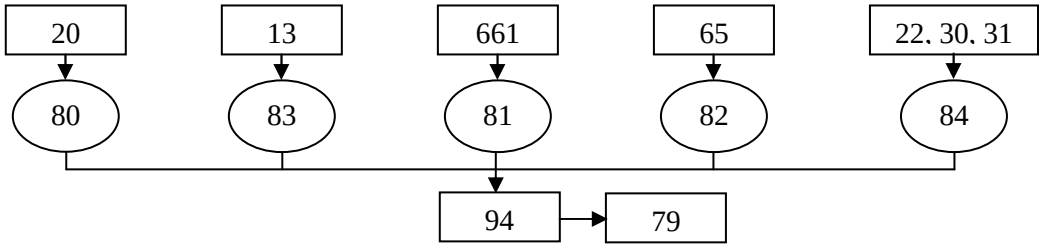

Рис. 1.29 — Формування витрат на виробництво за рахунком 94 «Інші операційні витрати»

Облік витрат майбутніх періодів

До витрат майбутніх періодів відносять:

— витрати на освоєння нових виробництв, комплексну апробацію і перевірку агрегатів до введення їх в експлуатацію;

— витрати на підготовчі витрати у видобувних галузях;

— витрати на підготовку й освоєння нових видів продукції і технологічних процесів;

— витрати одноразового характеру.

Терміни, протягом яких такі витрати підлягають списанню на витрати виробництва, регулюються законодавством. Витрати майбутніх періодів відбивають на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». За дебетом відображають витрати, а за кредитом їх списують.

Таблиця 1.76 – Облік витрат майбутніх періодів

Господарські операції	Дт	Кт
1. Нарахування амортизації на основні засоби, що відносяться до витрат майбутніх періодів	39	13
2. Списання товарно-матеріальних цінностей на витрати майбутніх періодів	39	20,22,26,27
3. Часткове списання виробничих витрат майбутніх періодів на витрати виробництва	23	39
4. Списання суми передоплати за технічну літературу	91,92,93	39

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 поділяють на поправний і непоправний (остаточний).

Поправним браком вважають вироби, напівфабрикати і вузли, які після виправлення можуть бути використані за прямим призначенням і виправлення яких технічно можливе й економічно доцільне.

Остаточним браком вважають вироби, напівфабрикати, вузли, що не можуть бути виправлені або виправлення яких економічно не доцільно.

Існує поняття технічно неминучого браку у виробництві, до якого відносять 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 відвантаження продукції покупцю.

Внутрішній — це брак, виявлений на підприємстві до відвантаження продукції покупцю.

Собівартість внутрішнього остаточного браку складається з: витрат на виробництво, включаючи частину витрат на утримання й експлуатацію устаткування та загальновиробничих 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 у результаті розбирання за ціною їхнього можливого використання, а також на суму позовів до постачальників на постачання неякісних матеріалів, що стали причиною браку.

На виробничих рахунках суми втрат від браку відбиваються за винятком утрат, віднесених на винних осіб.

Облік витрат на виправлення браку відображають на рахунку 24 «Брак у виробництві». Цей рахунок активний, калькуляційний. Аналітичний облік утрат від браку ведуть по окремим структурним підрозділам, видам продукції і статтям витрат. Щомісяця втрати від браку списують на витрати відповідного виду виробництва і включають у собівартість тих виробів чи робіт, по яких виявлений брак.

За дебетом відбивають витрати по виявленому зовнішньому і внутрішньому браку, витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, а за кредитом — суми, що відносять на зменшення витрат на брак і суми, що списують на витрати виробництва як втрати від браку, а також вартість утримань з винуватців браку і суми відшкодування від постачальників неякісних матеріалів.

Щомісяця рахунок 24 закривають. На забраковану продукцію оформляють відповідні акти (табл. 1.77).

Приклад: *Відображення в обліку браку у виробництві*

Вихідні дані:

Фактична собівартість непоправного браку	300 грн
Вартість матеріальних цінностей від забракованої продукції	250 грн
ТМЦ на виправлення браку	100 грн
Заробітна плата робітників з нарахуваннями на виправлення браку	500 грн
Сума пред’явлених претензій до постачальника за неякісні матеріали	1500 грн
Утримано з винних осіб за забраковану продукцію	50 грн

Таблиця 1.77 – Відображення в обліку у виробництві

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Списана фактична собівартість непоправного браку	24	23	300
2	Вартість матеріальних цінностей, оприбуткованих від забракованої продукції	20,22	24	250
3	Списання товарно-матеріальних цінностей на виправлення браку	24	20,22,26, 28	100
4	Нарахована заробітна плата та єдиний соціальний внесок робітникам на виправлення браку	24	66, 65	500
5	Сума пред'явлених претензій до постачальника	374	24	1500
6	Утримання з винних осіб за брак	375	24	50

Облік готової продукції

Готова продукція обліковується на підприємстві в місцях збереження за окремими видами у встановлених одиницях виміру. Облік готової продукції ведуть в натуральних, умовно-натуральних і вартісних показниках. Умовно-натуральні показники використовують для узагальнення даних про однорідну продукцію.

Готова продукція надходить на склад після прийняття технічним контролем. Доставку продукції на склад цеху оформляють за допомогою спеціальної накладної. Склад готової продукції веде кількісний облік продукції, аналогічно обліку матеріалів.

У встановлений термін завідувач складу здає в бухгалтерію первинні документи, що відображають рух готової продукції. При сальдовому методі обліку на перше число кожного місяця складають відомість залишків на складі. Залишки записують до спеціальної книги. Записи, зроблені комірником у картках складського обліку, систематично перевіряють працівники бухгалтерії. Їх відкривають на кожен номенклатурний номер готової продукції. Записи в картках здійснюють за кожним прибутковим і видатковим документом. Після кожного запису виводять залишок готової продукції в натуральному вираженні. Для забезпечення точності обліку руху готової продукції в бухгалтерії протягом місяця на підставі первинних документів з приходу і витрат ведуть накопичувальну відомість випуску готової продукції в натуральному, вартісному вираженні і накопичувальну відомість відвантаженої продукції. Оскільки до кінця місяця фактична собівартість продукції не відома, її враховують за приходом і витратою в одній оцінці (у відпускній чи плановій вартості). Після того, як фактична собівартість випущеної готової продукції визначена шляхом калькулювання, випуск готової продукції в аналітичних і синтетичних обліках показують за фактичною собівартістю.

При використанні в бухгалтерському обліку оптових цін, планової собівартості і ринкових цін по закінченні місяця необхідно нарахувати відхилення фактичної виробничої собівартості продукції від вартості її за обліковими цінами. Для розподілу цього відхилення на відвантажену продукцію і залишки її на складі використовують розрахунок фактичної собівартості відвантаженої продукції з використанням середньозваженого

відсотка відхилення фактичної собівартості від її вартості за обліковими цінами (табл. 1.78).

Таблиця 1.78 — Розрахунок фактичної собівартості відвантаженої продукції

№ п/п	Показник	За обліковими цінами	За фактичною собівартістю	Відхилення (+,-)
1	Залишок готової продукції на початок місяця	100000	105000	+ 5000
2	Надійшло з виробництва	400000	420000	+ 20000
3	Разом	500000	525000	+ 25000
4	Відвантажено готової продукції	350000	350000+17500 =367500	350000* До = + 17500
5	Залишок на кінець місяця	150000	157500	+ 7500

До= 25000/500000 = 5 %.

На підставі здавальних накладних у бухгалтерії накопичують дані про випуск готової продукції. Їх відбивають у накопичувальній відомості. Дані до відомості записують щодня. Наприкінці місяця виводять оцінку готової продукції за фактичною собівартістю та відпускною вартістю.

Систематичний облік готової продукції ведуть на рахунку 26 «Готова продукція» за первинною вартістю. Сальдо рахунку 26 «Готова продукція» показують у сумі фактичних витрат чи повної фактичної собівартості на початок місяця. Оборот за дебетом відображає надходження продукції на склад у сумі фактичних витрат чи повної фактичної собівартості, а оборот за кредитом — відвантаження покупцям за фактичними витратами.

При надходженні продукції з виробництва протягом місяця виконують записи Дт 26 «Готова продукція» і Кт 23 «Виробництво». Крім відомості випуску готової продукції на підприємстві відображають рух готової продукції на складах за відомістю №16 «Рух готових виробів у вартісному вираженні».

Готову продукцію відвантажують покупцям відповідно до договорів чи контрактів. При відвантаженні працівники складу виписують накладну на продукцію, в якій ставлять підпис представника покупця чи іншої уповноваженої особи. Цю накладну та інші (залізнично-дорожні квитанції) передають до бухгалтерії підприємства і на підставі цих документів виписують рахунок-фактуру. Рахунок-фактуру на відвантажену продукцію направляють покупцю, а його копії залишають в бухгалтерії підприємства-постачальника.

Відвантажену готову продукцію залежно від прийнятої системи обліку реалізації списують із Кт 26 «Готова продукція» у Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції». Протягом місяця облік відвантаження і реалізації готової продукції ведуть за відпускними цінами підприємства, в кінці місяця визначають фактичну собівартість відвантаженої продукції.

Якщо покупець приймає продукцію безпосередньо на підприємстві, то після її передавання покупцю її вважають реалізованою, та оформлюють розрахунковими документами. Виручку від реалізованої продукції (робіт,

послуг) визначають за вартістю відвантаженої продукції, яка зазначена в оформлених для оплати розрахункових документах, а при розрахунку готівкою — за коштами, що надійшли до каси.

Згідно з чинним законодавством право власності на відвантажену продукцію переходить від виробника до покупця з моменту передачі товару транспортній організації, яка здійснюватиме доставку (табл. 1.79).

Приклад: *Відображення в бухгалтерському обліку готової продукції*

Вихідні дані:

Оприбуткована на склад готова продукція з основного виробництва 120 000 грн

Оприбуткові на склад напівфабрикати, призначені для реалізації 30 000 грн

Собівартість реалізованої продукції 80 000 грн

Готова продукція, яка витрачена на власні потреби 20 000 грн

Вартість реалізованої готової продукції 120 000 грн

Таблиця 1.79 — Кореспонденція рахунків з обліку готової продукції

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Оприбуткована на склад готова продукція з основного виробництва	26	23	120 000
2	Оприбуткові на склад напівфабрикати власного виробництва, призначені для реалізації	26	25	30 000
3	Списана собівартість реалізованої продукції	901	26	80 000
4	Вартості готової продукції, витраченої на внутрішні потреби	91, 92, 93, 24	26	20 000
		949	641	4000
5	Реалізація готової продукції за гроші	30, 31, 36, 37	701	120 000
		701	641	20 000
6	Фінансовий результат від реалізації продукції	791	901, 949	84000
		701	791	100000

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Які види господарської діяльності може здійснювати підприємство?
2. Як у бухгалтерському обліку класифікують витрати підприємства?
3. З яких витрат складається виробнича собівартість виробництва, на яких рахунках їх обліковують?
4. Як обліковують прямі витрати?
5. Як обліковують загальновиробничі витрати?
6. Як обліковують адміністративні витрати?
7. Як обліковують витрати на збут?
8. Як відображають в обліку брак у виробництві?
9. З чого складаються оцінка та облік незавершеного виробництва?
10. Як організують облік витрат на виробництві?

РОЗДІЛ 2.
ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК — 2

2.1. Облік формування і змін у власному капіталі. Облік резервного капіталу, вилученого капіталу та нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)

Нормативні документи:

Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008р. №514-УІ зі змінами і доповненнями в редакції від 06.07.2010р., №2435-17;

Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.91р. №1576-XII зі змінами і доповненнями (далі — Закон про господарські товариства);

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 31.03.99р. №87;

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» від 31.03.99р. №87;

Наказ «Про внесення змін у деякі накази Міністерства фінансів України з питань бухгалтерського обліку»: Мінфін України, 09.12.2002р. №1012;

Наказ «Про внесення змін у наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999р. №291» від 12.12.2003р. № 671;

Наказ «Про внесення змін у деякі положення (стандарти) бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні»: Мінфін України, від 23.05.2003р. №363;

Закон України «Про державну реєстрацію юридичних і фізичних осіб – підприємців» від 15 травня 2003р. №755-IV;

Податковий кодекс України.

Терміни і визначення

Вкладений капітал — капітал, сформований за рахунок внесків власників підприємства, а також унаслідок конвертування боргових зобов’язань підприємства в акції або частки (паї);

Накопичений капітал — капітал, сформований внаслідок господарської діяльності підприємства;

Неоплачений капітал — сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного фонду;

Зареєстрований капітал — юридично оформлена, офіційно оголошена і належним чином зареєстрована частина внесків власників до капіталу підприємства;

Додатково вкладений капітал — сума внесків засновників понад зареєстровану частину, які пов’язані з придбанням корпоративних прав;

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) — частина чистого прибутку, що не була розподілена між власниками;

Резервний капітал — сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Визнання, класифікація і облік власного капіталу

За П(с)БО 1 «Фінансова звітність» і П(с)БО 2 «Баланс» власний капітал — це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Власний капітал являє собою частину активів, яку підприємство вважає своєю власністю (рис. 2.1).

Елементи капіталу				
1 група		**2 група**		
Зареєстрований капітал (40,41)	**Додатково вкладений капітал (421,422)**	**Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) (44)**	**Резервний капітал (43)**	**Інший додатковий капітал (425)**
Статутний капітал(40) *Пайовий капітал(41)*	*Емісійний дохід(421)* *Інші внески засновників понад зареєстрований статутний фонд(422)*	*Частина чистого прибутку що не була розподілена між власниками*	*Резерви, створені за рахунок нерозподіленого прибутку*	*Капітал від дооцінки необоротних активів(423)* *Дарчий капітал (424)*
Сплачений капітал				
Неоплачений капітал (46)	Вилучений капітал (45)			
Сума заборгованості власників за внесками до статутного капіталу	*Фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників*			

Рис. 2.1 – Класифікація капіталу

Облік формування і зміни статутного капіталу

Порядок формування і розмір статутного капіталу підприємства визначають в установчих документах, виходячи з вимог діючого законодавства, що розрізняються залежно від організаційно-правової форми підприємства. Принципи й умови формування статутного капіталу господарських товариств сформульовані в Законі України «Про господарські товариства». Для акціонерних товариств (закритих – ЗАТ і відкритих — ВАТ) статутний капітал не може бути менше суми, еквівалентної 1250 мінімальним заробітним платам, виходячи зі ставки мінімальної заробітної

плати, що діє на момент створення акціонерного товариства. Стосовно товариств з обмеженою відповідальністю (ТОВ) і товариств з додатковою відповідальністю (ТДВ) статутний капітал має складати не менше суми, еквівалентної 100 мінімальним заробітним платам, виходячи зі ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення товариства.

З 1 січня 2004р. на законодавчому рівні введений спеціальний механізм коректування розміру статутного капіталу залежно від вартості чистих активів, розрахованих за підсумками фінансового року, а також інститут ліквідації товариств, розмір чистих активів яких опускається нижче законодавчо встановленого для даної форми товариств мінімального розміру.

З питань статутного капіталу Цивільний кодекс України встановлює три принципових моменти:

1. Статутний капітал визначає мінімальний розмір майна, товариства, що гарантує інтереси його кредиторів.

2. Розмір статутного капіталу товариства не може бути менше розміру, встановленого законом.

3. Якщо по завершенні другого або кожного наступного фінансового року діяльності товариства вартість його чистих активів виявиться менше статутного капіталу, то воно зобов'язане оголосити про зменшення свого статутного капіталу і зареєструвати відповідні зміни в статуті у встановленому порядку. При цьому ТОВ і ТДВ можуть не повідомляти про зменшення статутного фонду за умови, що учасники приймуть рішення про внесення додаткових внесків. Для АТ такої можливості ЦКУ не передбачає.

Внесками учасників (засновників) товариства можуть бути будинки, споруди, устаткування та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, устаткуванням, а також інші майнові права (в тому числі на інтелектуальну власність), грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті. Вартість майна, внесеного до рахунку вкладу в статутний капітал, визначається в грошовому вираженні за погодженням між сторонами в момент здійснення внеску.

Матеріальні цінності, які вносять до статутного капіталу, оцінюють за первинними документами, підтверджуючими їхню вартість, а при відсутності таких документів — на підставі протоколу зборів засновників.

Статутний капітал акціонерного товариства поділяють на акції рівної номінальної вартості.

Відображення в обліку операції з випуску і розміщення акцій

Після державної реєстрації підприємства його статутний капітал у сумі внесків засновників, передбачений в установчих документах, відображають кореспонденцією Д-т 46 «Неоплачений капітал», К-т 40 «Статутний капітал» на суму оголошеного статутного фонду. Внесення учасниками своїх частин у бухгалтерському обліку супроводжують записами за К-т рахунку 46 «Неоплачений капітал» у кореспонденції з Д-т рахунків: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні активи», 12 «Нематеріальні активи»,

20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні й швидкозношувані предмети», 28 «Товари», 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках».

Вартість акцій, які не оплачені акціонерами, відображають за Д-т рахунку 46 «Неоплачений капітал» і К-т 40 «Статутний капітал». Таким чином, на К-т рахунку 40 «Статутний капітал» відображають фактичну суму підписки на акції(табл. 2.1).

Таблиця 2.1 — Відображення в обліку операцій з випуску і розміщення акцій

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Відображена реєстрація статутного фонду	46	40	155500
2	Викуплені акції	301,311	46	155500
3	Сплачені послуги реєстратора	371	311	500
4	Списана вартість послуг реєстратора	92	371	500

Приклад: *Відображення в обліку операцій з випуску й розміщення акцій*

Вихідні дані:

Акціонерним товариством оголошений статутний фонд у розмірі 155 500 грн

Емітовано акції:

в кількості 50 штук

номінальною вартістю 3110 грн

Витрати, понесені товариством у зв’язку з емісією акцій, склали 500 грн (ПДВ не передбачений)

Відповідно до діючого законодавства, додаткова емісія акцій, тобто операції емітента з продажу додаткової кількості акцій власного випуску при їхньому первинному розміщенні (поширенні), може бути здійснена двома шляхами:

1) випуском в обіг «нових» акцій, для якого може бути кілька джерел додаткових внесків (внески), реінвестиція дивідендів і сума індексації основних фондів, проведеної відповідно до постанов Кабінету Міністрів України;

2) обміном раніше випущених облігацій акціонерного товариства на його акції, які знову випускають.

При збільшенні статутного капіталу шляхом підвищення номінальної вартості акцій кількість їх залишається без змін. Попередній випуск акцій обмінюють на акції нового випуску і в подальшому анулюють.

Зменшення статутного капіталу може здійснюватися шляхом зменшення кількості акцій або зниження номінальної вартості акцій.

В обліку такі операції відображають записами (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 — Бухгалтерські записи при змінах у власному капіталі підприємства

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Збільшення статутного капіталу за рахунок підвищення номінальної вартості акцій	423	40
Збільшення статутного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку	443	40
Зменшення статутного капіталу у зв'язку з виходом власника або за рахунок зменшення номінальної вартості акцій	40	672

Відображення в бухгалтерському обліку додаткового капіталу

В обліку для узагальнення інформації щодо додаткового капіталу призначений рахунок 42 «Додатковий капітал», який має такі субрахунки:

421 «Емісійний дохід»;

422 «Інший вкладений капітал»;

423 «Дооцінка активів»;

424 «Безоплатно отримані необоротні активи»;

425 «Інший додатковий капітал».

У випадку, коли акції розповсюджені за ціною, що перевищує їхню номінальну вартість, різницю між емісією та номінальною вартістю акцій обліковують окремо на рахунку 42 «Додатковий капітал», субрахунку 421 «Емісійний дохід». Списання цієї суми можливе при реалізації акцій за ціною, нижчою номінальної вартості (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 — Бухгалтерські записи обліку статутного капіталу

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Відображена сума оголошеного статутного капіталу	46	40	350000
2	Відображене надходження коштів від розміщення акцій	311	46	350000
3	Відображений емісійний дохід, що виник у результаті розміщення 20 акцій за ціною 4000грн кожна (20шт. х 4000 – 20 шт. Х 3500 грн)	311	421	10000

Приклад: *Відображення в обліку емісійного доходу*

Вихідні дані:

Акціонерним товариством оголошений статутний капітал 350000 грн

Емітовано акції в кількості 100 штук

Номінальна вартість кожної акції 3500 грн

Розміщені:

80 акцій за ціною 3500 грн

20 акцій за ціною 4000 грн

На субрахунку 422 «Інший вкладений капітал» підприємства, крім акціонерних товариств, обліковують інші внески засновників, які здійснені

без рішення про зміну розміру статутного капіталу. Він може являти собою одне з джерел покриття збитків підприємства.

На субрахунку 423 «Дооцінка активів» відображають суму дооцінки (уцінки) у випадках, передбачених П(с)БО.

На субрахунку 424 «Безоплатно отримані необоротні активи» відображають вартість безоплатно отриманих активів від юридичних і фізичних осіб.

Відображення в обліку вилученого капіталу

Рахунки 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал», 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» не мають самостійного значення для визначення елементів капіталу. Ці рахунки призначені для узагальнення інформації про зміни у складі сплаченого капіталу і мають дебетові залишки.

Вилучений капітал — це фактична собівартість акцій власної емісії, які викуплені товариством у його засновників (власників) для подальшого перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників або анульовані. Ці акції мають бути реалізовані або анульовані у термін не більше одного року. Рахунок 45 «Вилучений капітал» має такі субрахунки:

451 «Вилучені акції»;

452 «Вилучені вклади та паї»;

453 «Інший вилучений капітал».

Вилучені акції зменшують кількість акцій в обігу. Акціонерне товариство може викуповувати власні акції з метою їхнього подальшого перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників, анулювання. Дані операції відображають в обліку такими записами (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 – Відображення в бухгалтерському обліку операцій з викупу власних акцій

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Вилучені акції в акціонерів	451	311
Повторно випущені в обіг раніше викуплені акції	311	451
Анульовані акції	40	451

На субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» відображають розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування до резервного капіталу та інше використання прибутку в поточному періоді. У кінці року цей рахунок закривають на субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений» або дебет субрахунку 442 «Непокриті збитки».

Відображення в обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) і резервного капіталу

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) — це сума грошових коштів, що інвестована в підприємство, або сума непокритих збитків поточного і минулих років. Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) здійснюють на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Цей рахунок має такі субрахунки:

441 «Прибуток нерозподілений»;

442 «Непокриті збитки».

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 має перевищувати 10 % статутного капіталу підприємства.

На балансовому рахунку 43 «Резервний капітал» узагальнюють інформацію про наявність і рух резервного капіталу.

При відображенні в обліку операцій на цих рахунках використовують наступні бухгалтерські записи (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Відображення в бухгалтерському обліку нерозподіленого прибутку і резервного фонду

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Нарахування дивідендів акціонерам	443	671
Списання нарахованих дивідендів за рахунок нерозподіленого прибутку	441	443
Нарахування премії за випущеними облігаціями	443	522
Прибуток, направлений на створення резервного капіталу	443	43
Використання коштів резервного капіталу на покриття збитків звітного року	43	442
Відображення збитків, отриманих від господарської діяльності	442	79
Відображення прибутку, який отримано від господарської діяльності	79	441
Використання коштів резервного капіталу на покриття збитків звітного періоду	43	442
Використання коштів резервного капіталу на дивіденди по привілейованих акціях	43	40

Облік цільового фінансування і цільових надходжень

До цільового фінансування і цільових надходжень відносять 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 використовують балансовий рахунок

48 «Цільове фінансування і цільові надходження», за кредитом якого відбивають грошові кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування визначених заходів, за дебетом — використані суми за визначеними напрямками, визнання цільового фінансування доходами, а також повернення невикористаних сум.

Основні бухгалтерські проводки з обліку цільового фінансування і цільових надходжень наведені в табл. 2.6.

Таблиця 2.6 — Бухгалтерські проводки з обліку цільового фінансування і цільових надходжень

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Зараховані на поточний рахунок підприємства цільові надходження	311	48	20 000
2	Використання коштів на будівництво основних засобів	151	311	20 000
3	Введені в експлуатацію будівлі згідно з актом	103	151	20 000
4	Віднесення суми цільового фінансування на доходи майбутніх періодів	48	69	20 000
5	Нарахування амортизації після вводу в експлуатацію	91	131	200
6	Визнання доходу одночасно з нарахуванням амортизації	69	746	200

Приклад: *Відображення в бухгалтерському обліку операцій з цільового фінансування*

Вихідні дані:

Надійшли кошти з цільового фінансування капітальних вкладень на будівництво основних засобів 20 000 грн

Сума нарахованої щомісячно амортизації 200 грн

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Як на підприємстві формують власний капітал?
2. Як обліковують неоплачений капітал?
3. Як в обліку відображають викуп акцій власної емісії?
4. Який порядок створення і використання резервного капіталу?
5. Як в обліку відображають операції з випуску і розміщення акцій?
6. Як обліковують зміни, що відбуваються у власному капіталі?
7. Як в обліку відображають вилучений капітал підприємства?
8. Як обліковують додатковий капітал підприємства?
9. Які операції відображають у кореспонденції з рахунком «Інший додатковий капітал»?
10. Що включають до складу майбутніх витрат і платежів?
11. Яке призначення цільового фінансування і цільових надходжень?
12. Назвіть основні проводки з обліку цільового фінансування і цільових надходжень?

2.2. *Облік зобов'язань за довгостроковими позиками та векселями*

Нормативні документи:

Положення Національного банку України «Про кредитування», затверджене постановою Правління Національного банку України від 28.09.95р. №246. (з урахуванням змін і доповнень);

П(с)БО №11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2000р. №304.

Терміни і визначення

Сума погашення — це недисконтована сума коштів чи еквівалентів, що, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Строк погашення – термін, протягом якого має бути погашено зобов'язання.

Теперішня вартість — дисконтована сума майбутніх платежів, що, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства.

Сума погашення — не індексована сума грошових коштів або їх еквівалентів, що, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язань у процесі звичайної діяльності підприємства.

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

Забезпечення — це зобов'язання з невизначеними сумою чи часом погашення на дату балансу.

Непередбачене зобов'язання – це:

1) зобов'язання, що може виникнути в результаті минулих подій і існування якого буде підтверджено тільки тоді, коли відбудеться чи не відбудеться одне або більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю;

2) теперішнє зобов'язання, що виникає в результаті минулих подій, але не визнане, оскільки малоймовірно, що для регулювання зобов'язання потрібно буде використовувати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, чи оскільки суму зобов'язань не можна вірогідно визначити.

Класифікація зобов'язань

Норми П(с)БО №11 «Зобов'язання», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2000р. №304, застосовують підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форм власності, крім бюджетних установ.

Відповідно до ознак класифікації можна виділити різні види зобов'язань (рис. 2.2):

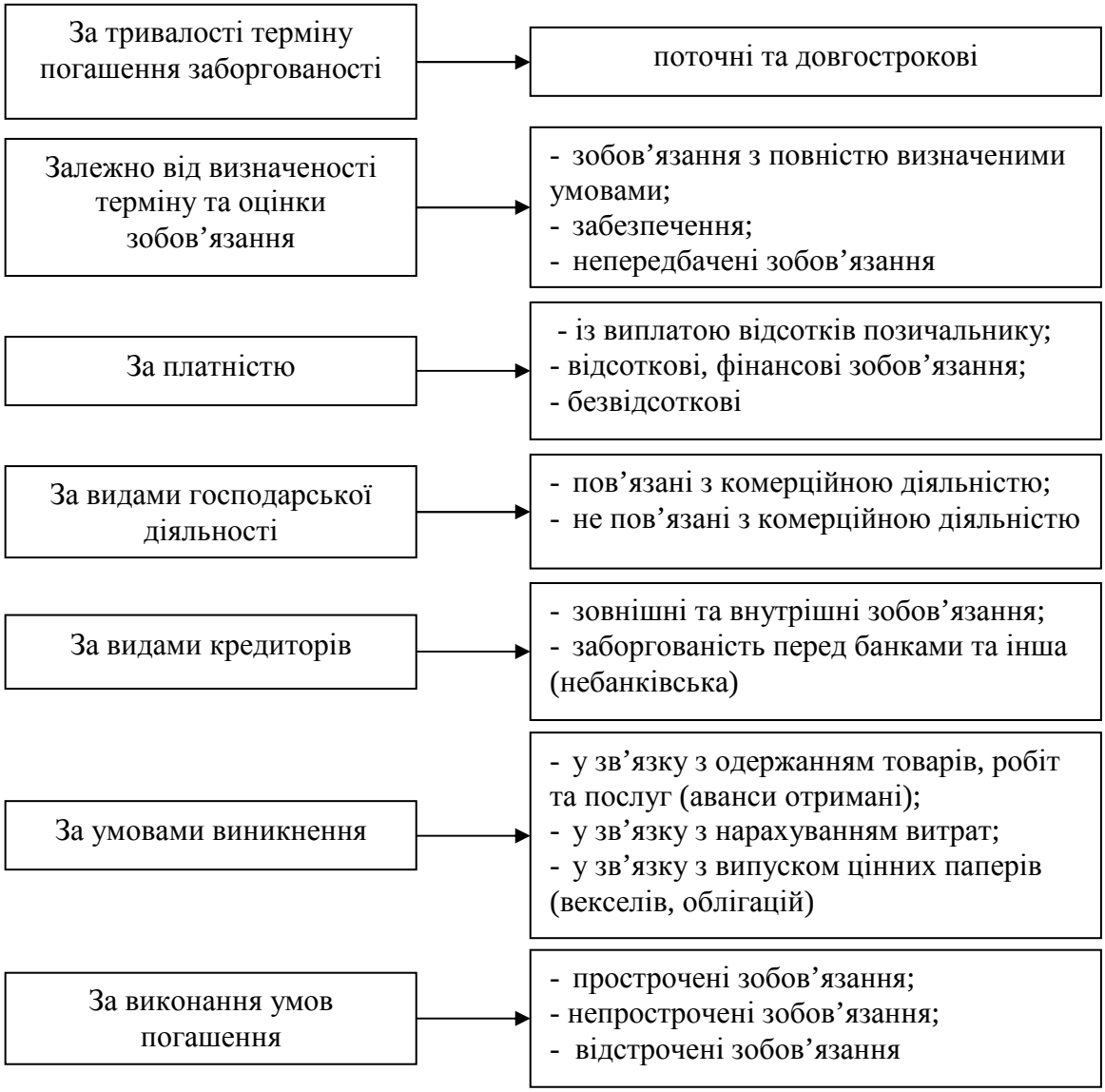

Рис. 2.2 – Класифікація зобов'язань

Визнання й оцінка зобов'язань

Зобов'язання визнають, якщо його оцінка може бути вірогідно визначена й існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його суму включають до складу доходу звітного періоду.

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання розділяють на:

— довгострокові;
— поточні;
— забезпечення;
— непередбачені зобов'язання;
— доходи майбутніх періодів.

До довгострокових зобов’язань відносяться:

— довгострокові кредити банків;

— інші довгострокові фінансові зобов’язання;

— відстрочені податкові зобов’язання;

— інші довгострокові зобов’язання.

Зобов’язання, на яке нараховують відсотки і яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов’язання, якщо первинний термін погашення був більше дванадцяти місяців і до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов’язання в довгострокове.

Довгострокове зобов’язання за кредитним договором у випадку порушення визначених умов, вважається довгостроковим, якщо позичальник погодився не вимагати погашення зобов’язання, внаслідок порушення термінів, і не очікується виникнення подальших порушень кредитного договору протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточні зобов’язання включають: короткострокові кредити банків, поточну заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями, короткострокові векселі видані, кредиторську заборгованість по розрахунках за товари, роботи, послуги, а також поточну заборгованість за отримані аванси, розрахунки з бюджетом, розрахунки зі страхування, з оплати праці, за розрахунками з учасниками і за внутрішніми розрахунками.

Поточні зобов’язання відбивають у балансі за сумою погашення. Забезпечення можуть створюватися для відшкодування майбутніх витрат на: оплату відпусток працівникам, додаткове пенсійне забезпечення, виконання гарантійних зобов’язань, реструктуризацію, виконання зобов’язань за обтяжливими контрактами.

Забезпечення створюють унаслідок минулих подій, погашення яких призводить до зменшення ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди.

Суму забезпечення визначають за обліковою оцінкою ресурсів, необхідних для погашення зобов’язання на дату балансу. Забезпечення використовують для погашення тільки тих витрат, для яких воно було створено.

Непередбачені зобов’язання хоча й відображають на забалансових рахунках, але є дуже важливими з точки зору оцінки впливу потенціальних наслідків певних подій на розвиток підприємства.

Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів

У господарській діяльності підприємства в 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, створюють резерви за рахунок витрат основної діяльності.

З метою правильного формування показників собівартості продукції (робіт, послуг) підприємство може створювати такі резерви:

— на майбутню оплату відпусток працівникам;

— на додаткове пенсійне забезпечення;

— на проведення гарантійних ремонтів реалізованої продукції;

— на покриття майбутніх витрат по ремонту предметів прокату;

— на покриття виробничих витрат з підготовки робіт у зв'язку із сезонним характером виробництва та ін.

Суму резервів для покриття забезпечення майбутніх витрат і платежів визначають 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 їхнє 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 слід включати виплати і відрахування до соціальних фондів.

Створення забезпечення дозволяє розподіляти дані бухгалтерського обліку за допомогою того, що витрати підприємства на оплату відпусток працівників рівномірно розподіляються між звітними періодами. Це дозволяє 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):

$$Н\ (\%) = О_{тп}/ФОП,$$

де $О_{тп}$ — річна планова сума на оплату відпусток (можна визначати на підставі графіка відпусток);

ФОП — загальний плановий фонд оплати праці.

Отже, місячна сума забезпечення складе:

$$О_{бм} = ЗП \times Н,$$

де *ЗП* — фактично нарахована в поточному місяці заробітна плата.

При плануванні сум ФОП треба враховувати всі складові заробітної плати, визначені згідно із ст. 2 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.95р. №108/95-ВР, де на субрахунку 471 відображають узагальнення інформації про забезпечення обов'язкових відрахувань від забезпечення оплати відпусток на внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Це ж передбачено й в абзаці «а» п. 11.10 Інструкції №69.

Забезпечення майбутніх витрат і платежів створюється тільки за умови, коли є впевненість у достовірній їхній оцінці й імовірності зменшення економічних вигод у майбутньому в результаті їхнього погашення.

Забезпечення використовують для відшкодування тільки тих витрат, для покриття яких вони були створені.

Залишок забезпечення переглядаютья на кожну дату балансу і, в разі потреби, він може збільшуватися або зменшуватися.

Для узагальнення інформації про рух грошових коштів, спрямованих на створення забезпечення майбутніх витрат і платежів, планом рахунків передбачений балансовий рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», що має наступні субрахунки:

471 «Забезпечення оплат відпусток»;

472 «Додаткове пенсійне забезпечення»;

473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»;

474 «Забезпечення інших витрат і платежів».

За кредитот рахунку відбивають нарахування забезпечення, за дебетом — його використання.

При відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій щодо забезпечення майбутніх витрат і платежів, використовують таку кореспонденцію рахунків (табл. 2.7).

Таблиця 2.7 — Бухгалтерські операції з обліку майбутніх розрахунків і платежів

Господарська операція	Дебет	Кредит
Витрачені виробничі запаси на гарантійний ремонт реалізованої готової продукції	473	20
Нарахована зарплата 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
Нараховані відпускні працівникам підприємства	471	661
Проведено нарахування органам соціального страхування на суми відпускних працівникам підприємства	471	651
Зайво нараховані забезпечення, включені в дохід підприємства	47	716
Нараховані забезпечення майбутніх витрат і платежів	23, 39, 91,92, 93, 94	47

Облік довгострокових кредитів банку

Основним документом, що визначає правові основи надання, використання і погашення кредитів, а також регулює відносини між суб'єктами, які виникають у процесі кредитування, є Положення

Національного банку України «Про кредитування», затверджене постановою Правління Національного банку України від 28.09.95р. №246. Відповідно до цього Положення підприємства можуть використовувати наступні форми кредиту: банківський, комерційний, лізинговий, іпотечний, бланковий, консорціумний та ін.

Довгострокові кредити можуть надаватися з метою формування основних засобів, реконструкції, модернізації, розширення вже діючих основних засобів, на нове будівництво, приватизацію та ін.

Термін, на який надають кредит і відсотки за його використання, розраховують з моменту одержання (зарахування на рахунок позичальника або оплати платіжних документів з позикового рахунку позичальника) до повного погашення кредиту й відсотків за його користування (якщо інше не передбачене кредитним договором).

Кредитні взаємини регламентують договорами зобов'язання в письмовій формі, що визначають взаємні зобов'язання та обов'язки сторін, і не можуть змінюватися в однобічному порядку без згоди іншої сторони.

Існування кредитного ризику (ймовірності несплати позичальником основного боргу й відсотків, що приєднуються до сплати за користування кредитом у терміни, визначені в кредитному договорі) є причиною надання забезпечення при кредитуванні.

Забезпеченням кредиту можуть виступати:

— застава, що є одним із способів забезпечення виконання зобов'язань, яка представляє собою комплекс повноважень кредитора щодо майна, виділеного боржником або наданого для цієї мети іншою особою, як забезпечення виконання боржником прийнятих на себе зобов'язань;

— поручительство суб'єкта господарської діяльності або фізичної особи. Поручительство також оформляють договором і найчастіше застосовуютья при кредитуванні фізичних осіб;

— гарантія погашення заборгованості за кредитом іншого банку або іншої фінансової установи (страхової фірми). Гарантію оформляють нотаріально завіреним договором;

— страхування кредитів — вид страхування, сутність якого полягає в зменшенні або усуненні кредитного ризику. Об'єктами страхування кредитів є: комерційні кредити, зобов'язання, поручительства за кредит та ін. Договір укладає сам позичальник або за домовленістю це робить банк;

— переуступка (тимчасово на термін кредитування або назавжди) на користь банку вимог, рахунків-фактур за відвантажену продукцію, зобов'язань за виконаними контрактами, виставлених третій особі;

— забезпечення оплаченими шляховими і товарними документами (тобто заставою виступає вже оплачений позичальником, але ще не отриманий товар).

Погашення кредиту

Погашення кредиту і нарахованих по ньому відсотків здійснює позичальник з поточного рахунку. Якщо поточний рахунок позичальника

відкритий в іншому банку, погашення боргу за кредит і сплату відсотків здійснюють за платіжним дорученням позичальника. У разі неможливості сплати боргу позичальником, борг стягують з гаранта (поручителя) у встановленому законодавством порядку.

Відстрочку погашення кредиту з підвищенням процентної ставки здійснює банк у випадку виникнення в позичальника тимчасових фінансових ускладнень через непередбачені обставини, за умови вжиття таким позичальником відповідних заходів щодо їх усунення. Ця відстрочка має бути оформлена додатковим договором між позичальником і банком.

Облік довгострокових позик банку

На рахунку 50 «Довгострокові позички» ведуть облік розрахунків за довгостроковими позичками банків та інших притягнутих позикових засобів в інших осіб.

За дебетом рахунку відбувається погашення заборгованості за довгостроковими позиками. За кредитом відображають отримані довгострокові кредити банку.

Відображення довгострокової заборгованості в поточних зобов'язаннях підприємства свідчить про те, що підприємство готове протягом 12 місяців з дати балансу погасити зазначену суму заборгованості. При цьому поточна заборгованість, відбита у фінансовій звітності, дозволяє робити висновок щодо структури джерел засобів підприємства.

Операції, пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу із залученням довгострокових позик банку, в бухгалтерському обліку відображають шляхом капіталізації відповідних фінансових витрат згідно до П(с)БО 31 «Фінансові витрати».

Для відображення розрахунків за нараховані відсотки у Плані рахунків передбачений субрахунок 684 «Розрахунки за нараховані відсотки».

Приклад: *Відображення в бухгалтерському обліку суми фінансових витрат, які підлягають включенню до собівартості кваліфікаційного активу (капіталізації)*

Вихідні дані:

З 1 березня 2010 року підприємство почало будівництво об'єкта. На протязі березня – червня були здійснені такі інвестиції:

1 березня	5 000 грн
1 квітня	6 000 грн
1 травня	20 000 грн
1 червня	18 000 грн

Для фінансування будівництва 31 травня 2010 року одержаний кредит строком на два роки у сумі 30 000грн. Процентна ставка складає 20 % річних.

Розв'язання:

Сума фінансових витрат, які необхідно включити до собівартості кваліфікаційного активу щоквартально, дорівнює:

30 000 * 0,2 * 3/12 = 1500 грн.

Таблиця 2.8 – Відображення в бухгалтерському обліку суми фінансових витрат, які підлягають включенню до собівартості кваліфікаційного активу (капіталізації)

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Отримані від банку довгострокові позики	311	501	30 000
2	Нараховані відсотки банку за користування довгостроковим кредитом (щоквартально)	951	684	1500
3	Сума фінансових витрат, віднесених на собівартість кваліфікаційного активу (щоквартально)	151	951	1500
4	Сплачені відсотки банку з поточного рахунку (щоквартально)	684	311	1500
5	З поточного рахунку банку погашений довгостроковий кредит 31 травня 2012 року	501	311	30 000

Облік довгострокових векселів, виданих постачальникам, підрядчикам та іншим кредиторам

Операції з довгостроковими векселями обліковують на рахунку 51 «Довгострокові векселя видані». На цьому рахунку ведуть облік розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, одержані послуги та інші операції, заборгованість за якими забезпечено виданими довгостроковими векселями і не є поточними зобов'язаннями. На кредиті рахунку 51 «Довгострокові векселі видані» відображають видачу векселя на забезпечення заборгованості, на дебеті — погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем (табл. 2.9).

Приклад: *Відображення в бухгалтерському обліку операцій з виданими векселями*

Вихідні дані:

Підприємство реалізувало товари на суму 12 000 грн з ПДВ

Покупець (векселедавець) видав продавцеві (векселеотримувачу) простий вексель

Таблиця 2.9 — Відображення в обліку операцій з довгостроковими векселями виданими

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	**2**	**3**	**4**	**5**
а) у покупця товару				
1	Отримано товар від постачальника	28	631	10 000
		641/ПДВ	631	2 000
2	Придбано бланк простого векселя у відділенні банку	209	685	7,50
		641/ПДВ	685	1,50
3	Оплачено банку вартість вексельного бланка	685	311	9,00
4	Відображено вартість вексельного бланка на позабалансовому рахунку	08		9,00
5	Нараховано державне мито за вексельний бланк (10 % НМДГ)	92	642	1,70

Продовження табл. 2.9

1	2	3	4	5
6	Перераховано держмито до бюджету	642	311	1,70
7	Видано вексель постачальнику	631	511	12 000
8	Списано вартість бланка векселя	92	209	4,50
9	Списано вартість бланка векселя з позабалансового рахунку		08	9,00
10	Вексель оплачено коштами	511	311	12 000
б) у продавця товару				
1	Відвантажено товар покупцю	361	702	12 000
		702	641/ПДВ	2 000
2	Отримано вексель від покупця	182, 341	361	12 000
3	Отримано кошти в оплату векселя	311	182, 341	12 000

При відображенні в обліку операцій з одержання векселів використовують такі рахунки:

— субрахунок 182 «Довгострокові векселі одержані» — для обліку векселів, одержаних в забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості;

— рахунок 34 «Короткострокові векселі одержані» — для обліку поточної дебіторської заборгованості покупців, замовників за відвантажені товари (продукцію), виконані роботи, надані послуги, забезпечені векселями.

Облік інших довгострокових зобов'язань

Для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами і за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточними зобов'язаннями, призначений рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання» На ньому відображають відстрочену згідно з чинним законодавством заборгованість за податками, зборами, фінансову допомога на поворотній основі. На дебеті рахунку відображають погашення довгострокового зобов'язання, а на кредиті — збільшення довгострокового зобов'язання (табл. 2.10).

Таблиця 2.10 — Кореспонденція рахунків з обліку інших довгострокових зобов'язань

Господарські операції	Дебет	Кредит
Одержана відстрочка платежу з податку на додану вартість	641	55
Зарахована фінансова допомога на поворотній основі	311	55
Відстрочені податкові платежі, зараховані до складу короткострокової заборгованості	55	611
З поточного рахунку повернута фінансова допомога	55	311

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Які позики є довгостроковими, як їх обліковують?
2. Як у бухгалтерському обліку відображають фінансові витрати, спрямовані на створення кваліфікаційного активу?
3. Який порядок утворення й використання резерву на оплату відпусток працівникам підприємства?
4. Як обліковують довгострокові векселі, видані постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам?
5. Як проводять облік інших довгострокових зобов'язань?
6. Що може служити забезпеченням за договорами довгострокової позики?
7. Які документи потрібно оформляти для одержання довгострокової позики?

2.3. Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями та з фінансової оренди

Нормативні документи:

Закон України «Про оренду державного і комунального майна» від 10.04.1992р. №2269-XII;

Методика розрахунку і порядку використання плати за оренду державного майна, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 4.10.1995р. №786;

Порядок відображення в бухгалтерському обліку і звітності операцій, пов'язаних з приватизацією та орендою державних підприємств від 19.06.1996р. №121;

Порядок викупу орендарем оборотних матеріальних засобів, затверджений Кабінетом Міністрів України 10.08.1995р. №629;

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000р. №91;

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291;

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.11.2001р. № 559.

Терміни і визначення

Оренда — угода, за якою орендатор одержує право користування необоротним активом за плату протягом узгодженого з орендодавцем строку.

Операційна оренда — оренда інша, ніж фінансова.

Фінансова оренда — оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків і вигод, пов'язаних із правом користування і володіння активом.

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

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

Фінансовий інструмент — контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструменту в іншого підприємства.

Оренда цілісних майнових комплексів

Орендодавцями цілісного майнового комплексу можуть бути:

а) Фонд державного майна, його відділення і представництва;

б) органи, уповноважені Верховною Радою Автономної республіки Крим;

в) органи місцевого самоврядування — майном щодо цілісного майнового комплексу, який знаходиться в комунальній власності;

г) підприємства з дозволу Фонду державного майна й органів місцевого самоврядування.

Орендарями цілісного майнового комплексу можуть бути:

а) організації орендарів, створені членами трудового колективу;

б) інші юридичні особи і громадяни України, зареєстровані як суб'єкти підприємницької діяльності;

в) фізичні й юридичні особи іноземних держав і особи без громадянства.

Оренду цілісного майнового комплексу відповідно до діючого законодавства класифікують як фінансову, якщо договором передбачена передача власності на об'єкти, по закінченні термінів оренди, і як оперативну, якщо передбачене повернення об'єкта орендодавцю.

Відмінною рисою оренди цілісного майнового комплексу є те, що між суб'єктами орендних відносин виникають права й обов'язки не тільки з приводу орендованих основних засобів, але й інших необоротних та оборотних активів, тому що майно цілісного майнового комплексу включає:

— основні засоби та інші необоротні активи;
— кошти й цінні папери, дебіторську і кредиторську заборгованість;
— оборотні матеріальні активи.

Основні засоби та інші необоротні активи передаються орендодавцями в оренду.

Кошти й цінні папери передаються орендарями на умовах кредиту, зі сплатою відсотків за ставкою рефінансування НБУ.

Інші оборотні матеріальні активи викуповує підприємство.

Облік майна, що здається в оренду на державному підприємстві

У разі виділення цілісного майнового комплексу структурного підрозділу підприємства, складають розподільний баланс. Ця обставина обумовлює особливості оренди цілісного майнового комплексу структурних підрозділів державних підприємств. При проведенні процедури складання розподільного балансу, бухгалтерський облік державного підприємства зводиться до контролю за станом зданого майна, а також за порядком розрахунків між орендарем і державою (державним бюджетним і державним позабюджетним фондом приватизації).

Викуп оборотних матеріальних активів

Викуп оборотних матеріальних активів здійснюють відповідно до «Порядку викупу орендарем оборотних матеріальних засобів», затвердженого Кабінетом Ммністрів України 10.08.1995р. №629 на підставі договору купівлі–продажу, який складають одночасно з договором оренди. Кошти від викупу зараховують до позабюджетного державного фонду приватизації, залежно від суб'єкта права власності на орендоване майно.

Таблиця 2.11 — Операції з викупу орендарем матеріальних цінностей у державних підприємств, на балансі яких вони знаходилися

Господарські операції	Д-т	К-т
1. Відображення передачі матеріальних оборотних активів	377	685
Податкове зобов'язання з ПДВ (у випадку, якщо цілісний майновий комплекс належить державному підприємству)	377	641
2. Гарантії і забезпечення отримані	06	—
3. Погашення заборгованості за матеріальні цінності (після одержання повідомлення від органів приватизації і державних податкових інспекцій про одержання оплати від орендаря)	685	377
4. Одержання повідомлення від державних органів про сплату	—	06

Надання коштів і цінних паперів в оренду

При оренді цілісного майнового комплексу кошти і цінні папери надають орендарю в кредит, відповідно до «Порядку викупу орендарем оборотних матеріальних засобів».

Кредитний договір складають одночасно з договором оренди на термін, що не перевищує терміну оренди. У бухгалтерському обліку державного підприємства таку заборгованість за надані в кредит кошти відбивають у такий спосіб: Дт — 163 «Інша дебіторська заборгованість», Кт — 505 «Інші довгострокові зобов'язання». Відсотки, нараховані орендарем на вартість переданих коштів і цінних паперів, перераховують відповідним державним органам. Державні підприємства ці відсотки не одержують, однак нарахований відсоток підприємство має відбивати, використовуючи Дт забалансового рахунку 06 «Гарантії і забезпечення отримані». Після одержання повідомлення від державних органів про сплату відсотка цей рахунок закривають на Кт – 06 «Гарантії і забезпечення отримані». Після закінчення терміну кредитного договору державному підприємству від орендаря повертають основну суму кредиту, а в облік заносять наступний запис (табл. 2.12):

Таблиця 2.12 — Надання коштів і цінних паперів в оренду

Господарські операції	Дт	Кт
1. За рік до настання терміну повернення: переведення заборгованості з розряду довгострокової в розряд короткострокової.	505	611
2. У момент повернення: погашення заборгованості після письмового повідомлення державного органу приватизації про одержані основні активи.	611	163

Оренда основних засобів та інших необоротних активів

Відповідно до п.2 ст.13 Закону України «Про оренду» орендоване державне майно зараховують на баланс орендаря. Відображення майна на балансі орендаря обумовлене тим, що хоч юридично майно залишається у власності орендодавця, фактично всі ризики і винагороди від його використання передані орендарю на період, який складає значну частину терміну експлуатації об'єкта оренди.

Передача об'єкта оренди орендарю

Таблиця 2.13 — Відображення в бухгалтерському обліку передачі об'єкта орендарю

Господарські операції	Дт	Кт
1. Відображення методом «червоне сторно» суми ПДВ, що припадає на залишкову вартість основних засобів та інших необоротних активів (якщо орендодавцем є державне підприємство).	641	644
2. Зростання заборгованості за зданими в оренду основними засобами на суму ПДВ, що припадає на залишкову вартість основних засобів	161	644
3. Відбито заборгованість за зданими в оренду основними засобами	161	55

Якщо орендодавцем цілісного майнового комплексу є державне підприємство і таку оренду, відповідно до податкового законодавства, класифікують як оперативну, операції з надання орендних послуг обкладають ПДВ на загальних підставах.

Облік оренди у орендаря

Викуп оборотних матеріальних активів відбувається на підставі договору купівлі-продажу. До регістрів бухгалтерського обліку заносять такий запис (табл. 2.14):

Таблиця 2.14 — Відображення в бухгалтерському обліку викупу оборотних матеріальних активів

Господарські операції	Дт	Кт
1. Відображена вартість отриманих оборотних матеріальних активів	20, 22, 23, 25, 26, 28	642
	641	685
2. Оплата вартості придбаних матеріальних активів	642	311

Таблиця 2.15 — Одержання в кредит коштів і цінних паперів

Господарські операції	Дт	Кт
1. Відбито вартість отриманих у кредит коштів і цінних паперів	14, 30, 31, 33, 34, 35	532

При відображенні таких операцій у бухгалтерському обліку необхідно враховувати вимоги П(с)БО 12 «Фінансові інвестиції».

Оренда основних засобів та інших необоротних активів

При оренді цілісного майнового комплексу орендоване майно зараховують на баланс орендаря на рахунки: 10 – «Основні засоби», 11 – «Інші необоротні активи», 12 – «Нематеріальні активи».

Таблиця 2.16 — Облік оренди основних засобів та інших необоротних активів у орендаря

Господарські операції	Дт	Кт
1. На суму нарахованого зносу за необоротними активами	10, 11, 12	13
2. На суму залишкової вартості	10, 11, 12	532

Нарахування орендної плати регламентує «Методика розрахунку і порядок використання плати за оренду державного майна» від 4.10.1995р. №786. У випадку, якщо орендну плату направлено до бюджету, заносять запис: Дт — 952 «Інші фінансові витрати», Кт — 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

У випадку, якщо цілісний майновий комплекс є структурним підрозділом підприємства, то операції з надання орендних послуг обкладають ПДВ, суму якого орендар перераховує орендодавцю окремо від орендної плати. При цьому заносять запис: Дт — 641 «Розрахунки за податками», Кт — 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

На орендовані об'єкти цілісного майнового комплексу амортизацію нараховує орендар. Відбувається це аналогічно нарахуванню амортизації на власні основні засоби: Дт — 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», Кт — 13 «Знос необоротних активів» (табл. 2.17).

Таблиця 2.17 — Операції по поверненню майна, при закінченні терміну оренди

Господарські операції	Дт	Кт
1. На суму нарахованого зносу по необоротних активах	13	10, 11, 12
2. На суму залишкової вартості	532	10, 11, 12

Операційна оренда

П(с)БО 14 «Оренда» визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів. Норми цього стандарту не поширюються на:

— договори оренди, що пов'язані з розвідкою і використанням природних ресурсів;

— договори з використання авторських прав;

— договори з оренди цілісних майнових комплексів.

Оренда — це договір, за яким орендар здобуває право користування необоротними активами за плату протягом погодженого з орендодавцем терміну.

Мінімальні орендні платежі — платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом терміну оренди (за винятком вартості послуг і податків, які підлягають сплаті орендодавцю), збільшені для орендаря і орендодавця на суму гарантованої ліквідаційної вартості.

Гарантована ліквідаційна вартість — це:

а) для орендаря — частина ліквідаційної вартості, що гарантується до сплати орендарем;

б) для орендодавця — частина ліквідаційної вартості, що гарантується до сплати орендарем чи третьою стороною, здатною відповідати за гарантіями.

Операційна оренда — оренда, відмінна від фінансової.

Об'єкти, які передані в операційну оренду, залишаються на балансі орендодавця. В обліку орендодавця передача майна в оренду не відбивається, але в аналітичному обліку необхідно перевести об'єкт в іншу підгрупу, тому

що сума амортизації буде віднесена на інший субрахунок витрат звітного періоду (табл. 2.18, 2.19).

Таблиця 2.18 — Відображення в бухгалтерському обліку операційної оренди в орендаря

Господарські операції	Дт	Кт
1. Прийняті об'єкти в операційну оренду	01	—
2. Повернення орендованого об'єкта	—	01
3. Нарахування орендної плати	23, 91, 92, 93, 94	685
	641	685
4. Перерахування орендної плати	685	311

з

Таблиця 2.19 — Відображення в бухгалтерському обліку операційної оренди в орендодавця

Господарські операції	Дт	Кт
1. Нарахування амортизації на об'єкт оренди	23	131
2. Нарахування суми орендної плати	377	713
	713	641
3. Отримання орендної плати	311	377

Фінансова оренда

Фінансова оренда — це оренда, що передбачає передачу орендарем усіх ризиків і вигод, пов'язаних із правом користування та володіння активом. Оренду вважають фінансовою при наявності хоча б однієї з таких ознак:

— орендар здобуває право власності на орендований актив по закінченні терміну оренди;

— орендар має можливість і намір придбати об'єкт за ціною нижче справедливої вартості на дату придбання;

— термін оренди складає більшу частину терміну корисного використання об'єкта;

— дійсна вартість мінімальних орендних платежів з початку терміну оренди дорівнює чи перевищує справедливу вартість об'єкта оренди.

Орендна ставка відсотка — це ставка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок терміну оренди (табл. 2.21).

Приклад: *Відображення в бухгалтерському обліку фінансової оренди у орендодавця та орендаря*

Вихідні дані:

Підприємство-орендодавець за дорученням орендаря придбало обладнання вартістю 300 000 грн у тому числі ПДВ — 50 000 грн. Строк договору фінансової оренди — 3 роки. Орендна ставка відсотка — 24 % на рік. Орендні платежі вносять щоквартально, на початок періоду. По закінченні договору обладнання переходить у власність орендаря.

Вартість обладнання	300 000 грн з ПДВ
Справжня вартість зворотного ануїтету для 6-ти періодів	4,60477

Мінімальний орендний платіж (300 000 / 6) один раз на півроку — 5 000 грн
Сума мінімальних орендних платежів (50 000 * 4,60477) — 230 238 грн
Фінансові витрати (доходи) (300 000 – 230 238) — 69 762 грн

Таблиця 2.20 — Розподілення орендних платежів

Період	Мінімальна сума орендного платежу (ануїтет)	Фінансові витрати (ставка відсотка х залишок зобов'язання попереднього звітного періоду)	Зменшення зобов'язання з оренди (графа 2 – графа 3)	Залишок зобов'язання (зобов'язання попереднього звітного періоду – зменшення зобов'язання, графа 4)
1	50000	0	50000	230238 – 50 000 = 180238
2	50000	180238*0,12=21629	50 000 – 21629 =28371	180238 – 28629 = 151867
3	50000	151867 * 0,12= 18224	50000 – 18224 = 31776	151867 – 31776 = 120091
4	50000	120091 *0,12 =14411	50000 -14411 = 35589	120091 – 35589 = 84502
5	50000	84502 * 0,12 = 10140	50000 – 10140 = 39860	84502 – 39860 = 44642
6	50000	5358	50000 – 5358 = 44642	0
Всього	**300 000**	**69762**	230238	

Таблиця 2.21 — Відображення в бухгалтерському обліку фінансової оренди в орендаря

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Первинна вартість орендованого активу та зобовязання з фінансової оренди	152	531	230238
	Введено в експлуатацію	104	152	230238
2	Перекласифікація зобовязання, яке припадає на 12 місяців дати оприбуткування, з довгострокового в поточне	531	611	50 000
3	Орендним платіж за 1-й період	611	311	50 000
		641	311	10 000
4	Нарахування амортизації обєкта (щомісяця) 230238/ 3812	91	131	6395,5
5	Перекласифікація довгострокового зобовязання у поточне (у кожному періоді)	531	611	28371 (2-й період)
6	Перерахування орендодавцю (у кожному періоді)	611	311	28371 (2-й період)
		641	311	5674,2 (2-й період)
7	Відсотки сплачені	39	311	21629 (2-й період)
8	Зарахування відсотків до витрат звітного періоду	952	39	21629 (2-й період)
9	По закінченню строку оренди списання зносу	131	104	230238

Якщо орендні платежі передбачено сплачувати у кінці періоду, то фінансові витрати треба відображати записом:
Дт — 952 «Інші фінансові витрати
та Кт — 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»

Таблиця 2.22 — Відображення в бухгалтерському обліку фінансової оренди в орендодавця

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Д-т	К-т
1	Списання переданого в фінансову оренду активу	13	10, 11, 12
		286	10, 11, 12
2	Визнання доходу від реалізації	181	712
		712	641
3	Податкове зобов'язання	943	286

Облік довгострокових зобов'язань по облігаціях

Відповідно до П(с)БО 13 «Фінансові інструменти» первісно фінансові інструменти оцінюють і відбивають за їхньою фактичною собівартістю. Фактична собівартість складається зі справедливої вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу, наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, що безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента (комісійні, обов'язкові збори і платежі при передачі цінних паперів і т. п.).

У бухгалтерському обліку для емітента випуск облігацій пов'язаний із виникненням фінансового зобов'язання, тобто із зобов'язанням передати кошти іншому підприємству. В свою чергу, фінансове зобов'язання є однією зі складових поняття «фінансовий інструмент».

Фінансове зобов'язання, пов'язане з випуском облігацій, має бути оцінено і відображено емітентом за його фактичною собівартістю. Це стосується первісної оцінки і відображення в обліку.

Оцінку фінансових зобов'язань на кожну наступну після визнання дату балансу проводять за П(с)БО 13, тобто їх оцінюють за амортизаційною собівартістю.

Для обліку емітентом розрахунків з іншими особами по випущених і оплачених власних облігаціях терміном погашення більше дванадцяти місяців з дати балансу Інструкцією про застосування Плану рахунків передбачений рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання по облігаціях» з трьома субрахунками:

— 521 «Зобов'язання по облігаціях»:

за кредитом якого ведуть облік боргових зобов'язань за номінальною вартістю облігацій;

за дебетом — погашення заборгованості за розрахунками із власниками облігацій;

— 522 «Премія по випущених облігаціях»;

— 523 «Дисконт по випущених облігаціях».

Витрати підприємства за емісією облігацій і пов'язані з нею (комісійні — торговцям цінними паперами; мито — за реєстрацію інформації про випуск; плата за послуги депозитарію або реєстратора; витрати на придбання бланків сертифікатів при документарній формі випуску і т. п., відносять до всього терміну їхнього обігу, тобто, коли емітент одержує доходи (вигоди) від використання у власній господарській діяльності запозичених у власників облігацій коштів. Ці витрати треба розподілити на весь термін (на всі звітні періоди) обігу облігацій.

При первинній оцінці й відображенні фінансових зобов'язань емітента облігацій фактичною собівартістю таких зобов'язань є чисті (фактичні) надходження емітентові від емісії облігацій. Витрати, пов'язані з емісією, тільки зменшують такі фактичні надходження.

П(с)БО 13 щодо оцінки фінансових зобов'язань на кожну наступну після визнання дату балансу за амортизаційною собівартістю передбачає також розподіл витрат, пов'язаних з емісією облігацій, протягом усього терміну їхнього обігу (терміну існування фінансових зобов'язань).

Витрати, пов'язані з емісією облігацій, мають розглядатись емітентом як утворення дисконту (знижки), у зв'язку з чим, при випуску середньо- і довгострокових облігацій їх можна відбивати за дебетом субрахунку 523 «Дисконт по випущених облігаціях» з наступним поетапним списанням у рамках амортизації фінансового зобов'язання в дебет субрахунку 952 «Інші фінансові витрати».

Для правильного відображення в бухгалтерському обліку фінансових зобов'язань по облігаціях, що випускаються, емітент мусить виходити з терміну їхнього обертання.

Якщо облігації, що випускаються, будуть погашені протягом 12 місяців з дати балансу, то відповідні фінансові зобов'язання мають розглядатися емітентом як поточні і знайти відображення в розділі IV пасиву Балансу. Якщо ж термін погашення облігацій перевищує 1 рік, то зобов'язання за ними є довгостроковими, їх відбивають у розділі III пасиву Балансу.

Для емітента витрати на випуск і розміщення облігацій зменшують фактичну вартість їхнього продажу, тому з метою бухгалтерського обліку вони мають розглядатися як дисконт, що підлягає амортизації.

Метод амортизації у П(с)БО 13 не визначений, тому цілком можливо використання методу рівномірної амортизації (списання суми дисконту на витрати підприємства). При цьому суму дисконту розподіляють на кількість звітних періодів (кварталів) обігу облігацій, і в такий спосіб визначають суму амортизації дисконту за формулою:

Сума амортизації дисконту	=	Оцінка зобов'язання на початок звітного періоду	x	Внутрішня ставка відсотка (ринкова ставка на момент випуску зобов'язання або на попередню звітну дату)	-	Річна сума відсотків, яку сплачують за облігацію

Суму амортизації премії визначають за формулою:

Сума амортизації дисконту	=	Річна сума відсотків, яку сплачують за облігацію	-	Оцінка зобов'язання на початок звітного періоду	х	Внутрішня ставка відсотка (ринкова ставка на момент випуску зобов'язання або на попередню звітну дату)

Допускається використання методу ефективної ставки відсотка, що запропонований Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000р. №91, зі змінами і доповненнями. На відміну від методу рівномірної амортизації, метод ефективної ставки відсотка дозволяє найбільш точно (з урахуванням тимчасового фактора) розподілити відповідні суми доходів або витрат протягом усього періоду до погашення облігацій.

Приклад: *Відображення в обліку довгострокових зобов'язань за облігаціями*

Вихідні дані:

01.01.2010 року підприємство випустило 5000 облігацій номіналом 1000 грн кожна з терміном погашення три роки під 10 % річних за ринковою ставкою 10%.

Таблиця 2.23 — Облік операцій з довгостроковими облігаціями

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Випущені облігації (1.01.2010р.)	311	521	5000 000
2	Нараховані відсотки за облігаціями за 2010 рік (5 000 000 * 0.1)	952	684	500 000
3	Нараховані відсотки за облігаціями за 2011 рік (5 000000 * 0,1)	952	684	500 000
4	Нараховані відсотки за облігаціями за 2012 рік (5 000000 * 0,1)	952	684	500 000
5	Сплачені відсотки	684	311	1500 000

Приклад: *Відображення в обліку довгострокових зобов'язань за облігаціями, випущеними з дисконтом або премією*

Вихідні дані:

01.01.10 підприємство випустило1000 облігацій.

Номінальна вартість однієї облігації складає 1000 грн.

Строк, на який випущені облігації, — три роки під 10% річних.

а) Ринкова ставка – 12 % (з дисконтом).

Значення коефіцієнта теперішньої вартості грошової одиниці для періоду 3 роки та відсоткової ставки 12% = 0,7117.

Значення коефіцієнта теперішньої вартості звичайного ануїтету для періоду 3 роки та відсоткової ставки 12% = 2,4018.

Розв’язання:
Розрахунок ціни однієї облігації = (1000 * 0,7117) + (100 * 2,4018) = 951,88 грн.
Дисконт по облігаціям: 1 000 000 - 951880 = 48120 грн.

Таблиця 2.24 — Облік облігацій випущених з дисконтом

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
	Облік облігацій, випущених з дисконтом			
1	Одержані кошти на поточний рахунок від реалізації облігацій — 1.01.2010р.			
	За реалізаційною ціною	311	521	951880
	На суму дисконту	523	521	48120
2	Нараховані відсотки за 2010 рік (1 000 000 *0,1)	952	684	100 000
	Амортизація дисконту (951880 *0,12) – 100 000	952	523	14226
3	Нараховані відсотки за 2011 рік (1 000 000 *0,1)	952	684	100 000
	Амортизація дисконту (951880 +14226) 0,12– 100 000	952	523	15933
4	Нараховані відсотки за 2012 рік (1 000 000 *0,1)	952	684	100 000
	Амортизація дисконту (951880 + 14226 + 15933) 0,12– 100 000	952	523	17845
5	Корегування суми дисконту до нуля (48120 – 14226 – 15933 – 17845)	952	523	116
6	Погашення номіналу облігації	521	311	1 000 000

б) Строк, на який випущені облігації — три роки під 15% річних.
Реалізаційна ціна облігації:
(1000 * 0,7117) + (150* 2,4048) = 1072 грн
Премія за облігаціями:
1 072 000 – 1 000 000 = 72 000 грн

Таблиця 2.25 — Облік облігацій випущених з премією

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	**2**	**3**	**4**	**5**
	Облік облігацій випущених з премією			
1	Одержані кошти на поточний рахунок від реалізації облігацій 01.01.2010р.			
	За реалізаційною ціною	311	521	1 000 000
	На суму премії (1 072 000 – 1 000 000)	523	522	72 000
2	Нараховані відсотки за 2010 рік (1 072 000 * 0,12)	952	684	128640
	Амортизація премії (150 000 – 128640)	522	684	21360

Продовження табл. 2.25

1	2	3	4	5
3	Нараховані відсотки за 2011 рік (1 072 000 – 21360) * 0,12	952	684	126077
	Амортизація премії (150 000 – 126077)	522	684	23923
5	Нараховані відсотки за 2012 рік (1 072 000 – 21360 - 23932) * 0,12	952	684	123206
	Амортизація премії в межах залишку 72000 – 21360 – 23923 = 26717	522	684	26717
6	Погашення номіналу облігації	521	311	1 000 000

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Хто є орендодавцем цілісного майнового комплексу (ЦМК)?
2. Хто може бути орендарем ЦМК?
3. Як у бухгалтерському обліку орендаря відображають викуп оборотних матеріальних активів при оренді ЦМК?
4. Як у бухгалтерському обліку орендодавця відображають викуп оборотних матеріальних активів при оренді ЦМК?
5. Як у бухгалтерському обліку відображають оренду коштів і цінних паперів при оренді ЦМК?
6. Як у бухгалтерському обліку відображають передачу об’єктів основних засобів при оренді ЦМК в орендаря?
7. Як у бухгалтерському обліку відображають передачу об’єктів основних засобів при оренді ЦМК в орендодавців?
8. Які особливості обліку операційної оренди в орендаря та орендодавця?
9. Як у бухгалтерському обліку орендаря та орендодавця відображають фінансову оренду?
10. Як у бухгалтерському обліку відображають довгострокові зобов’язання по облігаціях?

2.4. Облік короткострокових зобов'язань за розрахунками з банками та іншими позиками

Нормативні документи:

Положення Національного банку України «Про кредитування» від 28 вересня 1995р. №246 зі змінами й доповненнями;

Закон України «Про обіг векселів в Україні» від 05.04.2001р. №2374;

Положення «Про здійснення банками операцій з векселями в національній валюті на території України»: постанова Правління НБ України від 16.12.2002р. №508;

Положення про вимоги до стандартної (типової) форми виготовлення вексельних бланків: Рішення ДКЦПФР від 22.11.2001р. №338;

Порядок ведення реєстру виданих векселів: Рішення ДКЦПФР від 03.07.2003р. №296.

Терміни і визначення

Поточні зобов'язання — це ті що будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або мають бути погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу.

Вексель — являє собою наказ кредитора своєму боржнику про сплату в зазначений термін суми третій особі, яку називають ремітентом.

Банківський відсоток — плата за надані в борг гроші.

Класифікація поточних зобов'язань

Поточні зобов'язання — це зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або мають бути погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу.

До поточних зобов'язань відносять:

— короткострокові кредити банку;
— поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
— короткострокові векселі видані;
— кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги;
— поточну заборгованість за розрахунками;
— іншу поточну заборгованість.

Облік короткострокових кредитів банку

Основним документом, що визначає правові відносини при наданні й погашенні кредитів, є Положення Національного банку України від 28 вересня 1995 року №246 «Про кредитування».

Відображення інформації про отримані кредити банку на рахунках бухгалтерського обліку залежить від того, до якого виду зобов'язань підприємства може бути віднесена заборгованість, що утворилася в результаті отриманого кредиту. Відповідно до П(с)БО №2 під поточними розуміють зобов'язання, що будуть погашені протягом операційного циклу чи дванадцяти місяців з дати балансу. У такий спосіб кредити, термін

повернення яких перевищує дванадцять календарних місяців чи один операційний цикл підприємства, відносять до довгострокових зобов'язань.

У Плані бухгалтерських рахунків для відображення інформації про зобов'язання передбачено 6-й клас рахунків — «Поточні зобов'язання».

Бухгалтерський облік короткострокових кредитних операцій здійснюють із застосуванням таких рахунків:

60 «Короткострокові позики»;

61 «Поточні зобов'язання».

На рахунку 60 ведуть облік витрат у національній та іноземній валюті за кредитами, термін повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу. Ці рахунки мають кредитове сальдо, яке показує суму непогашеної позики на дату балансу. Оборот за дебетом рахунку відображає суми, перераховані на погашення кредиту, а оборот за кредитом — суми одержаних кредитів.

Таблиця 2.26 — Відображення операцій з обліку короткострокових позик

Господарська операція	Дт	Кт
Одержаний короткостроковий кредит на виплату заробітної плати	301	601
Зарахований короткостроковий кредит на поточний рахунок у банку	311	601
За рахунок короткострокового кредиту погашена заборгованість постачальникам	631	601
Погашено короткостроковий кредит з поточного рахунку підприємства	601	311
Нараховані відсотки за використання кредиту	951	685
Перераховані банку відсотки за кредит	685	311

На рахунку 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображаєть інформацію про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових при настанні терміну погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Приклад: *Відображення в обліку віднесення частини довгострокової заборгованості до складу короткострокової та її погашення*

Вихідні дані:

Підприємство одержало довгостроковий кредит не з метою створення кваліфікаційного активу в розмірі 1 млн грн 1 серпня 2009р. під 5 % річних на три роки, з поверненням повної суми через три роки. Відсотки виплачують щорічно (1 серпня кожного року 50 тис. грн).

Таблиця 2.27 – Відображення в обліку віднесення частини довгострокової заборгованості до складу короткострокової та її погашення

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Основна сума боргу за довгостроковим кредитом	311	501	1 млн. грн
2	Нараховані відсотки за три роки	39	684	150 000
3	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	684	611	50 000
4	Відсотки за один рік віднесені на фінансові витрати	951	39	50 000
5	Списано витрат на фінансовий результат	792	951	50 000

Облік виданих короткострокових векселів

Вексель являє собою наказ кредитора своєму боржникові про сплату в зазначений термін суми 3-й особі, яку називають ремітентом.

Векселя бувають:

— простими, які виписує й підписує боржник;

— перекладні, які можуть бути передані посадовій особі шляхом індосаменту (передатний підпис) на звороті векселя. На зворотній стороні відбивають гарантію оплати, яку називають авалем.

Порядок використання векселів у господарському обороті України регулюється Законом «Про обіг векселів в Україні» від 05.04.2001р. №2374.

При відображенні в обліку операцій з видачі векселів використовують такі рахунки:

— 62 «Короткострокові векселі видані» — для обліку розрахунків за кредиторською заборгованістю постачальникам, підрядникам за отримані товари (роботи, послуги), на яку підприємством видано векселі. За кредитом цього рахунку відображають видачу векселів у забезпечення поставок товарів (робіт, послуг) постачальників, підрядників, за дебетом — погашення заборгованості за виданими векселями, її списання тощо. Рахунок 62 має такі субрахунки:

— 621 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті»;

— 622 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті».

Приклад: *Відображення в бухгалтерському обліку операцій з векселями виданими*

Вихідні дані:

Підприємство реалізувало товари на суму 6000 грн з ПДВ

Покупець (векселедавець) видав продавцеві (векселеотримувачу) простий вексель

Таблиця 2.28 — Відображення в обліку операцій з короткостроковими векселями виданими

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Отримано товар від постачальника	28	631	6000
		641/ПДВ	631	1000
2	Придбано бланк простого векселя у відділенні банку	209	685	7,50
		641/ПДВ	685	1,50
3	Оплачено банку вартість вексельного бланка	685	311	9,00
4	Відображено вартість вексельного бланка на позабалансовому рахунку	08		9,00
5	Нараховано державне мито за вексельний бланк (10 % НМДГ)	92	642	1,70
6	Перераховано держмито до бюджету	642	311	1,70
7	Видано вексель постачальнику	631	621	6 000
8	Списано вартість бланка векселя	92	209	4,50
9	Списано вартість бланка векселя з позабалансового рахунку		08	9,00
10	Вексель оплачено коштами	621	311	6 000

Бухгалтерський облік короткострокових векселів отриманих відбивають на рахунку 34 «Короткострокові векселі отримані». На цьому рахунку обліковують заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари, послуги). За дебетом рахунка відображають одержання векселя за продану продукцію (роботу, послугу), за кредитом — одержання грошових коштів у погашення векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій особі.

Таблиця 2.29 — Відображення в обліку господарських операцій з використанням короткострокових векселів отриманих

Господарські операції	Дт	Кт
Отриманий вексель за відвантажену продукцію (послуги, роботи, товари)	34	70,71
Отримано вексель в рахунок раніше створеної заборгованості	34	36,37
Отримані кошти в рахунок погашення заборгованості, забезпеченої векселем	30,31	34
Отримано вексель на погашення кредиту банка	601	341
Отримано вексель на погашення заборгованості перед постачальниками і підрядниками	63,685	341
Собівартість реалізованих векселів отриманому	971	341
Отримано вексель на погашення заборгованості перед бюджетом за податками	641	341

Операції з дисконтування векселів

Дисконтування (облік векселів) проводять банки та інші спеціально уповноважені організації. Воно полягає в продажі векселя банку до настання терміну платежу. Банк, купуючи вексель, утримує на свою користь частину вексельної суми, яку називають дисконтом (обліковим відсотком). Операція

вигідна, тому що векселетримач за визначений відсоток дістає грошові кошти в обіг.

Передачу (продаж) банку векселів на умовах дисконтування оформляють відповідним індосаментом на ім'я банку, або бланковим індосаментом. Замість дисконтованого векселя банк перераховує на поточний рахунок підприємства вексельну суму, зменшену на суму утриманого банком облікового відсотка.

На забалансовому рахунку враховані банком векселі числяться до одержання повідомлення про оплату векселя платником або до закінчення термінів позовної давнини.

За дисконтованими векселями, термін оплати яких установлений за пред'явленням, або в якийсь час від пред'явлення, до вексельної суми додають відсотки, що приєднуються на день здійснення індосаменту за векселем. Якщо даний вексель прийнятий організацією за індосаментом, то суму відсотків розраховують тільки на період між двома останніми індосаментами, маючи на увазі, що за умовами векселя в цьому періоді передбачалося нарахування відсотків. Суму відсотків, що включають додатково до вексельної суму, відбивають за дебетом рахунка 34 «Векселя отримані» і кредитом рахунку 732 «Відсотки отримані».

Банк, якщо він не зміг одержати з платника за дисконтованим векселем, протестує вексель і пред'являє його до оплати індосантові на повну вексельну суму з додатковими відсотками і витратами на протест. Сплачені банкові кошти за раніше дисконтованими векселями записують в дебет рахунку 374 «Розрахунки за претензіями», в кредит рахунків — за обігом коштів. Одночасно суму оплаченого векселя відбивають за кредитом забалансового рахунку 05 «Гарантії та забезпечення видані».

Приклад: *Відображення в обліку короткострокових дисконтованих векселів*

Вихідні дані:

Кредиторська заборгованість постачальнику, яка виникла на 01.10.2011 року 36 000 грн

Погашення заборгованості проведено дисконтним векселем 02.01.2012 року номінальною вартістю 38 400 грн

Дисконтний вексель був погашений 31.03.2012 року

Таблиця 2.30 — Відображення в обліку операцій з короткострокових дисконтованих векселів

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Виданий вексель постачальнику 01.10.2012 року	631	621	36 000
		39	621	2400
2	Витрати за відсотками за період січень – березень 2012 року	952	39	2400
3	Погашено вексель 31.03.2012 року	621	311	38400

Бухгалтерський облік кредитів, забезпечених векселями

Банки та інші кредитні установи можуть видавати юридичним і фізичним особам позички, на забезпечення яких (у заставу) приймають векселі, отримані цими особами від різних векселедавців й індосантів. За користування позичкою сплачується відсоток у звичайному порядку. Отримані позички погашає позичальник зі свого поточного рахунка, після чого йому повертають векселі, прийняті банком у заставу за позичкою. Якщо позичальник не виплачує позички в обумовлений термін, банк пред'являє прийняті векселі до оплати, а суми, що надійшли, повертає на її погашення. Протягом періоду, на який надана позичка, позичальник має право заміняти одні векселя, передані на її забезпечення, іншими.

Векселі, передані на забезпечення банківської позички, записують до спеціального реєстру, один примірник якого разом з векселями передають банку, який кредитує, а другий, з оцінкою банку, залишають на підприємстві. Векселі, передані банку за реєстром, відбивають за дебетом забалансового рахунку 05 «Гарантії та забезпечення видані», але продовжують числитися на балансовому рахунку 34 «Векселі отримані». Видану банком позичку відображають за кредитом рахунку 60 «Короткострокові кредити банків» і дебетом рахунків з обліку коштів.

Погашення позички відбивають за дебетом рахунку 60 «Короткострокові кредити банків» і кредитом рахунків з обліку коштів. Повернуті банком векселі відбивають за кредитом забалансового рахунку 05 «Гарантії та забезпечення видані». Відсотки за позичкою записують за дебетом рахунків 91 «Загальногосподарські витрати», у кореспонденції за кредитом з рахунком 60 «Короткострокові кредити» або 31 «Розрахунки в банках».

У тих випадках, коли банк звертає на погашення виданої позички платежі за векселями, переданими банку, він надсилає позичальнику повідомлення про це. Погашення позички в бухгалтерському обліку підприємства записують за дебетом рахунку 60 «Короткострокові кредити банків» і за кредитом рахунку 34 «Векселі отримані». Одночасно векселі знімають із забалансового обліку.

Бухгалтерський облік виданих авалів

Платіж за векселем у повній сумі або частково може бути забезпечений за допомогою авалю. Це вексельне поручительство, в силу якого особа, що його зробила, приймає на себе відповідальність за виконання зобов'язань за векселем акцептантом, векселедавцем або індосантом.

Суму виданих авалів відбивають за дебетом забалансового рахунку 05 «Гарантії та забезпечення видані». Їх знімають з обліку (записують за кредитом названого рахунку) за повідомленням про оплату авальованого векселя або закінченням терміну позовної давнини за авалем. Якщо аваліст змушений сам зробити платіж за векселем, то останній знімають із забалансового обліку, але саму операцію з оплати відображають на балансових рахунках:

— дебет рахунку 374 «Розрахунки за претензіями»;
— кредит рахунку 31 «Рахунки у банках».

Облік фінансових векселів виданих

Короткострокові векселі, видані в обмін на гроші (тобто продані), враховують за кредитом рахунку 62 «Векселя видані» у кореспонденції з рахунками з обліку коштів або валютних цінностей. Відсотки за векселями виданими списують на рахунок 73 «Відсотки отримані» або до їхньої оплати перебувають на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів».

Якщо вексель надходить на підприємство без наявності заборгованості за товарною операцією, то має місце придбання векселя як цінного папера. У цьому разі використовують такі рахунки:

— субрахунок 352 «Інші поточні фінансові інвестиції», де відображають векселі, які купують з метою погашення кредиторської заборгованості або продажу. Векселі враховують за фактичною вартістю, з урахуванням витрат, що безпосередньо пов’язані з їх придбанням. За дебетом відображають придбання (надходження) векселів, за кредитом — їхнє вибуття;

— рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», за дебетом цього рахунку відображають вартість довгострокових інвестицій, за кредитом — їх вибуття (списання).

Приклад: *Відображення в обліку реалізації векселя за кошти*

Вихідні дані:

Ціна продажу векселя установі банку 3600 грн

Номінальна вартість векселя 4000 грн

Таблиця 2.31 — Відображення в обліку операцій з реалізації векселя

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Відображено реалізацію векселя банку	377	746	3600
2	Отримано кошти за реалізований вексель	311	377	3600
3	Списано балансову вартість векселя	977	341	4000

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Які поточні зобов’язання є короткостроковими?
2. На яких рахунках обліковують короткострокові позики?
3. Як в обліку відображають поточні зобов’язання за довгостроковими векселями?
4. Які види векселів Ви знаєте, чим вони відрізняються?
5. Як у бухгалтерському обліку відображають короткострокові векселі отримані?
6. Як в обліку відображають операції з дисконтування векселів?
7. Як обліковують кредити, забезпечені векселями?
8. Як обліковують фінансові векселі видані?

2.5. Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками та поточної заборгованості за розрахунками

Нормативні документи:

П(с)БО №11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2000р. №304;

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Мінітерства фінансів України від 30.11.99р. №291;

Наказ Державної податкової адміністрації України від 1 грудня 2000р. №614. Положення про форму і зміст розрахункових документів зі змінами і доповненнями.

Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджене Постановою правління Пенсійного фонду України від 27 вересня 2010р. №21-5.

Терміни та визначення

Поточні зобов'язання — зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або мають бути погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу.

Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками

Поточні зобов'язання відображають у балансі за сумою погашення.

Для бухгалтерського обліку короткострокової заборгованості за розрахунковими документами постачальників і підрядників у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачений рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». Цей рахунок використовують у бухгалтерському обліку для:

— відображення розрахунків за одержані товарно-матеріальні цінності;
— розрахунків за виконані роботи і надані послуги;
— розрахунків за перевезення вантажів і послуги зв'язку.

Рахунок кредитують за розрахунковими документами постачальника (підрядника) на підлягаючу виплаті вартість поставлених матеріальних цінностей (виконаних робіт і послуг). За виконані роботи і надані послуги рахунок кредитують у кореспонденції з рахунками з обліку відповідних витрат, до яких включають вартість робіт (послуг).

Попередню оплату розрахункових документів постачальників за матеріальні цінності відбивають за дебетом рахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами». Матеріальні цінності, що надходять з передоплатою, відображають на рахунку «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» та погашають раніше переведеними сумами передоплати:

— дебет рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»;
— кредит рахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами».

Якщо розрахункові документи постачальника оплачені попередньо, а матеріальні цінності, що надійшли на склад, неякісні, мають розбіжності в кількості або їхня ціна не відповідає умовам договору, то виниклу різницю записують на рахунок 374 «Розрахунки по претензіях».

Виплату заборгованості постачальникам (підрядникам) грішми або векселями відбивають за дебетом рахунку «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» і кредитом рахунків 31 «Рахунки в банках», 62 «Короткострокові векселі видані». Кредитове сальдо за рахунком «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» означає зобов'язання підприємства за отримані цінності та послуги, не оплачені у попередньому звітному періоді.

Розрахунки з постачальниками і підрядниками в бухгалтерському обліку відображають записами, наведеними у табл. 2.32.

Приклад: *Відображення в обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками*

Вихідні дані:

Підприємство:

придбало матеріальні цінності загальною вартістю на умовах попередньої оплати 24 000 грн з ПДВ

Отримало послуги від сторонньої організації на загальногосподарські потреби 1 200 грн з ПДВ

Отримало послуги від сторонньої організації, що відносять до витрат на збут 2 400 грн з ПДВ

Таблиця 2.32 — Бухгалтерські проводки по розрахунках з постачальниками і підрядчиками

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Здійснено авансовий платіж	371	311	24 000
		641	644	4 000
2	Оприбутковано від постачальника (платника ПДВ) запаси	20 (22, 28)	631	20 000
3	Відображено суму ПДВ (на суму раніше показаного ПК з ПДВ)	644	631	4 000
4	Проведено залік заборгованостей	631	371	24 000
5	За виконані роботи і послуги для загальновиробничих і загальногосподарських потреб	91,92	631	1000
		641	631	200
6	За виконані роботи й надані послуги, що відносять до витрат на збут продукції	93	63	2000
		641	631	400

Облік поточної заборгованості за розрахунками

Поточна заборгованість за розрахунками складається з:

— одержаних авансів;
— бюджету;
— позабюджетних платежів;
— страхування;
— оплати праці;
— учасників;
— внутрішніх розрахунків;
— інших поточних зобов'язань.

Облік розрахунків по страхуванню

Відповідно до чинного законодавства України, підприємства зобов'язані перераховувати кошти до фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Інструкцією, затвердженою 27.09.2010р. № 21-5, визначено процедуру нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі — єдиний внесок) страхувальниками, визначеними Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», нарахування і сплати фінансових санкцій органами Пенсійного фонду України, стягнення заборгованості зі сплати страхових коштів.

Платниками єдиного внеску є роботодавці:

підприємства, установи та організації, інші юридичні особи, утворені відповідно до законодавства України, незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами;

фізичні особи-підприємці, зокрема ті, які використовують працю інших осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством про працю, чи за цивільно-правовим договором;

фізичні особи, які забезпечують себе роботою самостійно, та фізичні особи, які використовують працю інших осіб на умовах трудового договору (контракту);

дипломатичні представництва і консульські установи України, філії, представництва, інші відокремлені підрозділи підприємств, установ та організацій (у тому числі міжнародні), утворені відповідно до законодавства України, які мають окремий баланс і самостійно здійснюють розрахунки із застрахованими особами;

дипломатичні представництва і консульські установи іноземних держав, філії, представництва та інші відокремлені підрозділи іноземних підприємств, установ та організацій (у тому числі міжнародні), розташовані на території України.

Єдиний внесок встановлюють відповідно до Закону у відсотках від суми нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України «Про оплату праці», відповідно до класів професійного ризику виробництва, до яких віднесено платників єдиного внеску з урахуванням видів їх економічної діяльності у розмірах в залежності від класу професійного ризику виробництва від 36,76 % до 49,7 %.

Нарахування єдиного внеску здійснюють в межах максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, що з 1 жовтня 2011 року дорівнює сімнадцяти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом, на яку нараховують єдиний внесок.

Єдиний внесок нараховують на суми, що визначені базою для нарахування єдиного внеску, які не зменшені на суму відрахувань податків, інших обов'язкових платежів, що відповідно до Закону сплачують із зазначених сум, та на суми утримань, що здійснюють відповідно до Закону або за договорами позики, придбання товарів та виплат чи на інші цілі за дорученням отримувача.

Єдиний внесок обчислюють виключно у національній валюті, у тому числі з виплат (доходу), які здійснюють в натуральній формі. Сплату єдиного внеску здійснюють платники виключно у національній валюті шляхом внесення відповідних сум єдиного внеску на рахунки органів Пенсійного фонду, відкриті в органах Державного казначейства України для його зарахування. Єдиний внесок сплачують шляхом перерахування платником безготівкових коштів з його банківського рахунку.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку є рахунок 65 «Розрахунки за страхування», що має такі субрахунки:

651 «на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»;

653 «на соціальне страхування»;

654 «на індивідуальне страхування »;

655 «на страхування майна».

Кредитове сальдо за цим рахунком відображає суму зобов'язань підприємства (на звітну дату) за перерахунками до фондів.

На рахунку «Розрахунки із соціального страхування і забезпечення» записують наступні операції (табл. 2.33).

Таблиця 2.33 — Бухгалтерські проводки розрахунків по страхуванню

Господарська операція	Д-т	К-т
Списання прямих витрат на соціальні заходи	23	651
Нараховано внесок на обов'язкове державне соціальне страхування (з використанням рахунків класу 8)	821, 23, 91, 92, 93	651,821
Перерахування заборгованості по внесках по обов'язковому державному соціальному страхуванню	651	311

За дебетом субрахунку 654 «на індивідуальне страхування» відображають:

— перерахування сум страхового відшкодування за договорами особистого страхування;

за дебетом субрахунку 655 «на страхування майна» відображають:

— перерахування сум страхових платежів за договорами зі страховими компаніями в кореспонденції з рахунками з обліку коштів;

— вартість майна, утраченого по страхових випадках, які відшкодовують за рахунок страхових компаній, у кореспонденції по кредиту з рахунками «Матеріали», «Готова продукція», «Основні засоби» та інші, у тому числі з рахунком «Нестачі й утрати від псування цінностей».

За кредитом субрахунків 654 «на індивідуальне страхування», 655 «на страхуванням майна»:

— нарахування сум страхових платежів за договорами майнового й особистого страхування в кореспонденції з рахунком обліку витрат на виробництві або інших джерелах страхових платежів;

— надходження сум страхових відшкодувань за договорами зі страховими компаніями в кореспонденції з рахунками з обліку коштів.

Некомпенсовані страховими відшкодуваннями втрати від страхових випадків списують в дебет рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Кредитове сальдо цих субрахунків відображає:

— заборгованість підприємства страховим компаніям за укладеними договорами майнового й особистого страхування;

— суми страхових відшкодувань, отриманих підприємством від страхових компаній відповідно до договору страхування.

Облік розрахунків за податками

У процесі своєї діяльності підприємства вносять платежі до бюджету відповідно до Податкового Кодексу України.

В Україні встановлюють загальнодержавні та місцеві податки та збори.

До загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені цим Кодексом і є обов'язковими до сплати на всій території України, крім випадків, передбачених Кодексом.

До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку й у межах граничних розмірів ставок, визначених цим Кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

До загальнодержавних належать такі податки та збори:

— податок на прибуток підприємств;

— податок на доходи фізичних осіб;

— податок на додану вартість;

— акцизний податок;

— збір за першу реєстрацію транспортного засобу;

— екологічний податок;

— рентна плата за транспортування нафти та нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України;

— рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобувають в Україні;

— плата за користування надрами;

— плата за землю;

— збір за користування радіочастотним ресурсом України;

— збір за спеціальне використання води;

— збір за спеціальне використання лісових ресурсів;

— фіксований сільськогосподарський податок;

— збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;

— мито;

— збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;

— збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

Зарахування загальнодержавних податків та зборів до державного і місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України.

До місцевих податків належать:

— податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;

— єдиний податок.

До місцевих зборів належать:

— збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;

— збір за місця для паркування транспортних засобів;

— туристичний збір.

Місцеві ради обов'язково установлюють податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок та збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності.

Зарахування місцевих податків та зборів до відповідних місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України.

По кожному виду податку й збору є методика визначення величини і розміру платежу, встановлені конкретні терміни їхньої сплати, відповідальність платників і т.п.

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства і по фінансових санкціях, що стягують у доход бюджету, призначений рахунок 64 «Розрахунки по податках і платежах». За кредитом цього рахунку відображаю нарахування податків і платежів у бюджет, за дебетом — їхнє перерахування до бюджету, списання. Цей рахунок враховує як зобов'язання підприємства перед бюджетом (кредитове сальдо), так і його активи (дебетове сальдо), що означає переплату бюджету за платежем.

Рахунок 64 має такі субрахунки:

641 «Розрахунки по податках», на якому ведуть облік податків відповідно до чинного законодавства. Це податок на прибуток, ПДВ, акцизний податок, податок з доходів фізичних осіб та ін.

642 «Розрахунки по обов'язкових платежах». На цьому субрахунку ведуть облік розрахунків по зборах (обов'язкових платежах). До них слід віднести збір за спеціальне використання води; збір за спеціальне використання лісових ресурсів; збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства; мито та ін.

643 «Податкові зобов'язання», призначений для обліку суми податку на додану вартість, визначеної, виходячи із суми отриманих авансів (попередньої оплати) за продукцію, товари, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню або виконанню.

644 «Податковий кредит», призначений для обліку суми податку на додану вартість, на яку підприємство придбало право зменшити податкове зобов'язання.

У табл. 2.34 наведені основні бухгалтерські проводки розрахунків з податків і платежів.

Таблиця 2.34 — Бухгалтерські проводки розрахунків за податками і платежами

Господарська операція	Д-т	К-т
Нарахований податок на прибуток	981 791	641 981
Нарахування акцизного податку при реалізації продукції	701	641
Утримано податок з доходів фізичних осіб	661	641
Нараховано місцеві податки і платежі, що відносять на собівартість продукції	84 92, 23	64 84
Відображено суму податкового кредиту за придбані і не оплачені виробничі запаси	641	631
Нараховано ПДВ на реалізовані виробничі запаси	712	641
Нараховані податкові зобов'язання з авансів одержаних	643	641
Списання нарахованих раніше податкових зобов'язань	701	643
Нараховані фінансові санкції за результатами перевірки	84 92, 23	641 84
Перераховані суми на погашення заборгованості перед бюджетом	64	30, 31

Розрахунки з акціонерами за дивідендами

Зобов'язання акціонерного товариства з виплати дивідендів своїм акціонерам відбивають на рахунку 67 «Розрахунки з учасниками». Нарахування і виплата доходів за дивідендами працівникам підприємства, що входить до числа його засновників (акціонерів), обліковують на рахунку 671 «Розрахунки з нарахованими дивідендами».

За рішенням зборів акціонерів у порядку, передбаченому статутом акціонерного товариства, встановлюють розміри дивідендів, окремо — на звичайну і привілейовану акцію. За даними реєстру обліку акціонерів у бухгалтерському обліку проводять нарахування дивідендів, оголошених до виплати.

У випадках, дозволених законом і передбачених статутом акціонерного товариства, виплата дивідендів за привілейованими акціями при недостатності прибутку може здійснюватися за рахунок резервного капіталу. При нарахуванні дивідендів за рахунок резервного капіталу на рахунках здійснюють наступний запис:

— дебет рахунку 43 «Резервний капітал»;

— кредит рахунку 671 «Розрахунки з нарахованими дивідендами».

Відповідно до діючого законодавства державні акціонерні товариства є агентами держави по нарахуванню і перерахуванню до бюджету податків на дивіденди. Податок на дивіденди та інші доходи від участі в підприємстві утримується і підлягає сплаті до бюджету в джерела виплати доходів. Після нарахування дивідендів на користь учасників підприємства виконують

розрахунок і проводять утримання податку, яке відбивають наступним записом таких на рахунках:

— дебет рахунків 671 «Розрахунки з нарахованими дивідендами»;

— кредит рахунку 641 «Розрахунки за податками».

Доходи від дивідендів, які одержують юридичні особи, обкладають податком у 22 відсотки від суми доходу. У фізичних осіб доходи від дивідендів обкладають за ставками податку з доходів фізичних осіб.

Приклад: *Виплати дивідендів на користь фізичних та юридичних осіб-резидентів*

Вихідні дані:

Сума нарахованих дивідендів 2 000 грн

Таблиця 2.35 – Відображення в обліку дивідендів на користь юридичних і фізичних осіб

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
а) виплата дивідендів на користь фізичних осіб-резидентів				
1	Нараховані дивіденди	443	671	2 000
2	Відображена виплата дивідендів з каси підприємства з одночасним:	671	301	1700
	- утриманням и перерахуванням податку з доходів фізичних осіб 15 %	671	641	300
		641	311	300
б) виплата дивідендів на користь юридичної особи-резидента				
1	Нараховані дивіденди	443	671	2 000
2	Відображена виплата дивідендів, нарахування та перерахування авансового платежу податку на прибуток 22 %	671	311	2 000
		981	641	440
		641	311	440

Приклад: Отримання дивідендів від інвестицій в асоційоване підприємство

Вихідні дані:

Частка інвестора в статутному фонді підприємства 50 %

Сума прибутку, отримана підприємством у звітному періоді 25 000 грн

Частина прибутку, яка підлягає розподіленню у вигляді дивідендів 5 000 грн

Сума дивідендів, яка належить інвестору (5 000 х 25%) 1250 грн

Таблиця 2.36 – Відображення в обліку отримання дивідендів від інвестицій в асоційоване підприємство

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Визнання доходу від участі в капіталі асоційованого підприємства в сумі прибутку, який припадає на частку інвестора (25 000 х 50%)	141	721	12 500
2	Зменшення вартості фінансової інвестиції на суму нарахованих дивідендів	373	141	1 250
3	Отримання дивідендів	311	373	1 250

Приклад: Нарахування та виплата дивідендів засновнику

Вихідні дані:

Дивіденди , що підлягають виплаті засновнику 5 000 грн

Таблиця 2.37 – Відображення в обліку нарахування та виплати дивідендів засновнику

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Фінансовий дохід у вигляді дивідендів	373	731	5 000
2	Отримання дивідендів	311	373	5 000

При виплаті дивідендів акціями наступної емісії (реінвестування доходів) кредитується рахунок 40 «Статутний капітал».

Таблиця 2.38 — Бухгалтерські проводки розрахунків з учасниками

Господарська операція	Д-т	К-т
Нараховані дивіденди	443	671
Дивіденди, спрямовані на збільшення статутного капіталу	671	40
Спрямування дивідендів на погашення несплаченого капіталу	671	46
Нараховано податок на дивіденди в розмірі 22%	671	641
Повернення частки в статутному капіталі учаснику, який вибув	40	671

Облік розрахунків з іншими операціями

Для обліку розрахунків за іншими операціями використовують рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями». Цей рахунок має такі субрахунки:

681 «Розрахунки по авансам отриманим»;

682 «Внутрішні розрахунки»;

683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»;

684 «Розрахунки за нараховані відсотки»;

685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Окремий рахунок бухгалтерського обліку 681 «Розрахунки по авансах отриманих» відображає суми отриманих авансів під постачання матеріальних цінностей, виконання робіт або послуг, а також оплату замовниками робіт і продукції по частковій готовності замовлення. Після відвантаження продукції (товарів), інших матеріальних цінностей, закінчення робіт і повного виконання послуг суми отриманих авансів зараховують у кредит рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Таблиця 2.39 — Бухгалтерські проводки по розрахунках за авансами отриманими

Господарська операція	Д-т	К-т
Одержана передплата на рахунок покупця	311	681
Зараховано аванс, отриманий в оплату за відвантажену продукцію	681	361
Аванс, за яким скінчився строк позивної давності, віднесений у дохід підприємства	681	717

До внутрішніх розрахунків відносять поточні розрахунки головного підприємства з дочірніми підприємствами (філіями), структурними підрозділами за взаємним відпуском матеріальних цінностей, реалізації продукції, робіт, послуг. Субрахунки 682 «Внутрішні розрахунки» та 683 «Внутрігосподарські розрахунки» двосторонні, тобто можуть мати дебетове і кредитове сальдо. Обороти за цими рахунками на кінець звітного місяця і сальдо на останнє число звітного місяця мають бути звірені між головним підприємством, його дочірніми підприємствами й структурними підрозділами, які виділені на окремий баланс.

На субрахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» ведуть облік нарахованих відсотків за:

— використання грошових коштів чи товарів (робіт, послуг), одержаних у кредит;

— використання майна, отриманого на використання (орендоване).

На субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» ведуть облік таких операцій:

— за розрахунками по операціях некомерційного характеру;

— з наймачами квартир, особами, які проживають у гуртожитках;

— з орендарями нежилих приміщень;

— з інших операцій.

Таблиця 2.40 — Бухгалтерські проводки по розрахунках з іншими кредиторами

Господарська операція	Д-т	К-т
Акцептований рахунок установи за проведені науково-дослідні роботи	941	685
Утримання із заробітної плати працівника за виконавчими листками	661	685
Перераховано за виконані науково-дослідні роботи, утримані профспілкові внески, за виконавчими листками	685	311
Виплачені з каси аліменти	685	301

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Як обліковують розрахунки з постачальниками і підрядниками?
2. Як проводять облік поточної заборгованості за одержаними авансами?
3. Як проводять облік поточної заборгованості з позабюджетних платежів?
4. Як проводять облік поточної заборгованості за загальнообов’язковим державним соціальним страхуванням?
5. Як проводять облік поточної заборгованості за розрахунками з оплати праці?
6. Як проводять облік поточної заборгованості за розрахунками з учасниками?
7. Як проводять облік поточної заборгованості за розрахунками з внутрішніх розрахунків?
8. Як проводять облік поточної заборгованості за розрахунками з податків?

2.6. Облік розрахунків з оплати праці

Нормативні документи:

Кодекс законів України про працю від 10.12.91р. №322 –VШ.

Податковий кодекс України.

Положення «Про порядок компенсації працівником утрати частини заробітної плати в зв'язку з порушенням термінів її виплати», затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 20.12.1997р. №1427.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26, затверджене Міністерством фінансів України від 28.10.2003р.

Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням» від 18.01.2001р. № 2240-III.

Порядок, затверджений постановою КМУ від 08.02.95 р. № 100.

Інструкція із статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату України від 13.01.2004р. №5;

Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджена Постановою правління Пенсійного фонду України від 27 вересня 2010 р. № 21-5.

Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010р. № 2464-VI в редакції від 12.06.2012р.

Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон, затверджена наказом Мінфіну N 59 від 13.03.98 р., в редакції наказу N 362 від 17.03.2011 р.

Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим соціальним страхуванням, затверджений постановою КМУ № 1266 від 26.09.2001р.

Терміни і визначення

Заробітна плата — винагорода, що розрахована, як правило, у грошовій формі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган, виплачує робітнику за виконану роботу.

Основна заробітна плата — винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробіток, обслуговування, посадові обов'язки). Її встановлюють у вигляді тарифних ставок (окладів) та розцінок для робітників і посадових окладів для службовців;

Додаткова заробітна плата — винагорода за працю понад встановлені норми, за трудові успіхи та винахідництво, особливі умови праці. Вона включає надбавки, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань та функцій.

Інші заохочення та компенсаційні виплати — виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і

положеннями, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені законодавством або які вище встановлених ним норм.

Мінімальна заробітна плата — законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту некваліфіковану працю, нижче якої не може здійснюватися оплата за виконану працівником погодинну, місячну норму (обсяг робіт).

Виплати працівникам

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формі) за роботи, виконані працівниками сформульовані у П(с)БО 26 «Виплати працівникам». Норми цього стандарту поширюються на підприємства незалежно від форми власності (крім бюджетних установ).

Виплати працівникам включають: поточні виплати, виплати при звільненні, виплати при закінченні трудової діяльності, інші виплати (рис. 2.3).

Заробітна плата. Поняття, види і форми

Термін «заробітна плата», сформульований ст.1 Закону України «Про оплату праці» №108/95-ВР від 24.03.1995р.: винагорода, як правило, в грошовій формі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Розмір заробітної плати залежить від складності й умов виконуваної роботи, професійних якостей працівника, результатів праці, фінансового стану підприємства.

Максимальним розміром заробітна плата не обмежується. Держава здійснює регулювання оплати праці шляхом установлення мінімальної заробітної плати.

Мінімальна заробітна плата — законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту некваліфіковану працю, нижче якого не може здійснюватися оплата за виконану працівником погодинну, місячну норму (обсяг робіт).

До складу мінімальної заробітної плати не включають доплати, надбавки, заохочувальні й компенсаційні виплати.

Розмір заробітної плати регулюється системами оплати праці, що внесені до колективного договору та затверджені ним. Положення про оплату праці є складовою частиною колективного договору.

Відповідно до ст.2 Закону України «Про оплату праці» заробітна плата може бути:

а) *основна заробітна плата* — винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробіток, обслуговування, посадові обов’язки). Її встановлюють у вигляді тарифних ставок (окладів) і розцінок для працівників і посадових окладів для службовців;

б) *додаткова заробітна плата* — винагорода за працю понад встановлені норми, за трудові успіхи та винахідництво, особливі умови праці. Вона включає надбавки, гарантійні й компенсаційні виплати, які

передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань та функцій;

в) *інші заохочення та компенсаційні виплати* — виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами й положеннями, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені законодавством або вище встановлених ним норм.

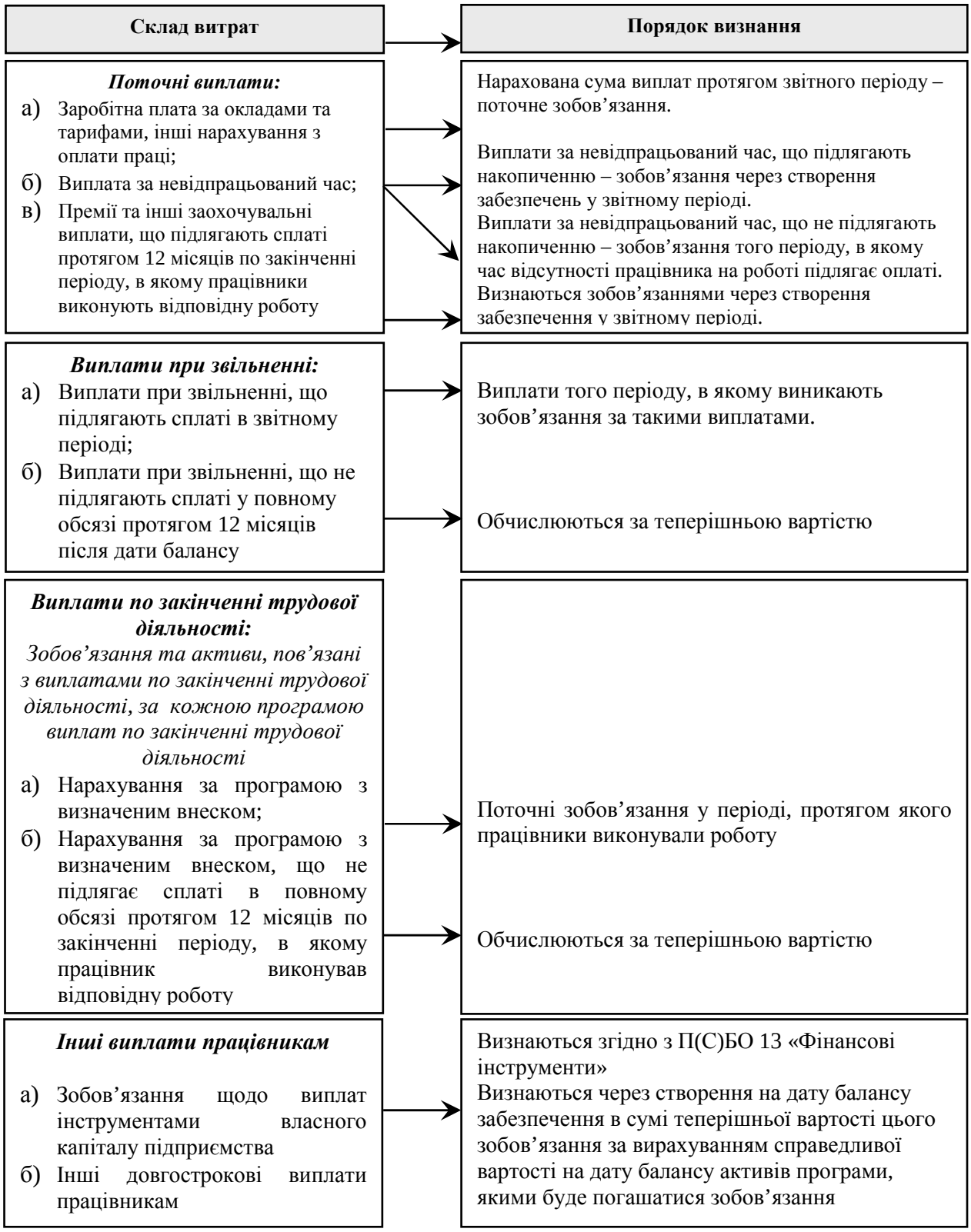

Рис. 2.3 – Визнання витрат на виплати працівникам

Докладніше складові заробітної плати розкриті в «Інструкції зі статистики заробітної плати», затвердженій наказом Держкомстату України від 13.01.2004р. №5.

Відповідно до ст. 96 «Кодексу законів про працю», основою організації оплати праці є тарифна система, яка складається з тарифних сіток, тарифних ставок, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристик.

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності шляхом:

— установлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій;

— установлення розмірів оплати праці керівників підприємств, державної та комунальної форм власності;

— встановлення умов і розмірів оплати праці працівників підприємств, установ і організацій, які фінансуються з бюджету;

— оподатковування доходів працівників.

Договірне регулювання оплати праці здійснюють на основі системи угод на державному, галузевому, регіональному рівнях на двосторонній основі і виробничому (колективний договір) рівні відповідно до Закону України «Про колективні договори й угоди».

Форми, система оплати і норми праці, розцінки, тарифні сітки, надбавки, компенсаційні виплати і т.д. підприємства встановлюють в колективних договорах, генеральних чи галузевих угодах.

Нарахування й утримання Податку з доходів фізичних осіб

З 1 січня 2011 року, відповідно до Податкового кодексу України, об’єктом оподаткування платника податку (як резидента так і нерезидента) є, загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, який складається із суми оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) протягом такого звітного податкового місяця.

Доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту) включають до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку і є базою оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

Під заробітною платою для цілей утримання Податку з доходу фізичних осіб (далі ПДФО) розуміють основну і додаткову оплату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які надають платнику податків у зв’язку з відносинами трудового найму.

До доходів у вигляді зарплати застосовують ставку 15 %, а із суми перевищення над 10 розмірами мінімальної заробітної плати (далі МЗП), установленої на 1 січня звітного податкового року, — 17 %. У 2012 році рубіж для визначення ставки ПДФО становив 10170 грн.

Ставки 15 (17) % застосовують до загального місячного (річного) доходу платника податку.

Приклад: *Розрахунок податку з доходів фізичних осіб*

Працівнику в січні 2012 року нараховано зарплату в сумі 8 000 грн і премію за підсумками роботи за 2011 рік у сумі 4 000 грн.

Оподатковуваний дохід у вигляді зарплати за січень:

8 000 + 4 000 – 432 = 11568 грн,

де — 432 (12 000 х 3,6%) — сума утриманого єдиного соціального внеску (далі ЄСВ).

Сума ПДФО:

10170 х 15 % + (11568 – 10170) х 17 % = 1763,16 грн.

Максимальна сума доходу застрахованої особи, на яку нараховують єдиний соціальний внесок, дорівнює 15 розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб, установленого законом (п. 4 ст. 1 Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.10р. № 2464-VI). На 01.01.2012 року ця гранична сума складала (1017 х 15) 152,55 грн.

Податкова соціальна пільга – сума, на яку платник податку на доходи фізичних осіб**,** має право зменшити свій загальний місячний оподатковуваний дохід у вигляді заробітної плати від одного роботодавця. Порядок надання Податкової соціальної пільги (далі ПСП) регулює ст. 169 ПКУ.

На застосування до свого доходу податкової соціальної пільги має право кожен платник ПДФО, якщо розмір його місячної заробітної плати не перевищує суми, що дорівнює місячному прожитковому мінімуму для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень. Ця сума називається граничним розміром доходу.

Розмір граничного доходу для застосування податкової соціальної пільги на 2012 р розраховують як добуток прожиткового мінімуму на 1 січня 2012 року (дорівнює 1073,00 грн. відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України на 2012 рік» від 22.12.2011 р. № 4282-VI.) на 1,4. Розмір граничного доходу (1502,2) округляють до 10 грн, тобто він становить 1500,00 грн.

Для платників податку на доходи фізичних осіб, які утримують двох чи більше дітей віком до 18 років, або є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем), опікуном, піклувальником або утримує дитину-інваліда, граничний розмір доходу визначають відповідно до діючого законодавства.

Розмір податкової соціальної пільги дорівнює 50 % суми прожиткового мінімуму, встановленого на 1 січня звітного податкового року. Згідно з Прикінцевими положеннями до Податкового кодексу з 01 січня 2015 року, розмір податкової соціальної пільги буде становити 100 % суми прожиткового мінімуму.

Розмір податкової соціальної пільги на 2012 рік для всіх платників становить 1073,00 х 50% = 536,5 грн. Окремі категорії платників податку на доходи фізичних осіб мають право на застосування податкової соціальної пільги у розмірі 150 % та 200 %.

Приклад: *Заробітна плата працівника складає 1450 грн. Він має право на застосування податкової соціальної пільги, оскільки його заробітна плата не перевищує граничний розмір доходу (1500 грн).*

Розрахунок ПСФО:
Утримуємо єдиний соціальний внесок:
1450 – (1450 х 3,6%) = 1397,80 грн
Визначаємо базу оподаткування:
1 397,80 – 536,5 = 861,30грн
Утримуємо ПДФО 861, 30 х 15% = 129,20 грн.

Нарахування та облік листів непрацездатності

Кодексом законів про працю України від 10.12.1971р. № 322-VIII встановлено, що працівники реалізують право на працю шляхом укладення трудового договору про роботу на підприємстві, в установі, організації або з фізичною особою мають право на матеріальне забезпечення в порядку соціального страхування у разі хвороби, повної або часткової втрати працездатності.

Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням» від 18.01.01р. № 2240-III встановлено, що допомогу за тимчасовою втратою працездатності надають застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, яке повністю або частково компенсує втрату заробітної плати (доходу), у разі настання в неї одного зі страхових випадків, визначених указаною статтею.

Оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, здійснюють за рахунок коштів роботодавця у порядку, встановленому постановою Кабінету Міністрів України від 06.05.2001р. № 439.

Виплати за листками непрацездатності (оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця та допомога по тимчасовій непрацездатності) з метою оподаткування податком на доходи фізичних осіб прирівнюють до заробітної плати і враховують при визначенні граничної суми доходу, що дає право на отримання податкової соціальної пільги. Вказані суми включають до складу місячного оподатковуваного доходу платника податку і оподатковують.

Страховий стаж розраховують тоді, коли потрібно виплатити допомогу з тимчасової втрати працездатності за листами непрацездатності. Середню заробітну плату для розрахунку лікарняних (за перші 5 днів та решти днів хвороби, які оплачує фонд) визначають відповідно до Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим соціальним страхуванням, затвердженим Постановою КМУ № 1266 від 26.09.2001р.

З 1 січня 2011 року, згідно із внесеними змінами до ст. 7 згаданного вище Закону № 2240-III від 18.01.2001р., страховий стаж — це період (строк), протягом якого особа підлягає загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності й витратами, зумовленими похованням, та за який щомісяця сплачено нею та роботодавцем, або нею страхові внески в сумі не меншій, ніж мінімальний страховий внесок.

Мінімальний страховий внесок — сума коштів, яку визначають як добуток мінімального розміру заробітної плати і розміру єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, встановлених законом на місяць, за який нараховують заробітну плату (дохід).

Страховий стаж обчислюють за даними, що містяться в системі персоніфікованого обліку відомостей про застрахованих осіб Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування, а до впровадження такої системи — у порядку та на умовах, передбачених законодавством, що діяло раніше.

Розміри лікарняних у залежності від стажу працівника наведені у табл.2.41.

Таблиця 2.41 – Визначення розміру лікарняних у залежності від страхового стажу працівника

Розмір лікарняних	Кому виплачують лікарняні
60% середньої заробітної плати (доходу)	застрахованим особам, які мають страховий стаж до 5 років
80% середньої заробітної плати (доходу)	застрахованим особам, які мають страховий стаж від 5 до 8 років
100% середньої заробітної плати (доходу)	застрахованим особам, які мають страховий стаж понад 8 років
	застрахованим особам, віднесеним до 1 - 4 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи відповідно до ст. 14 Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, 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»

У бухгалтерському обліку операції з нарахування допомоги за тимчасовою непрацездатністю, що виплачується за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, відображають проводкою (табл. 2.42):

Таблиця 2.42 – Відображення в бухгалтерському обліку розрахунків, пов'язаних з оплатою тимчасової непрацездатності працівників і виплат по вагітності та пологах

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Д-т	К-т
1	Нарахування сум матеріального забезпечення з тимчасовою непрацездатністю та пологами за рахунок Фонду соціального страхування	378	663
2	Нарахування за перші п'ять днів непрацездатності за кошти підприємства	94	663
3	Надходження грошових коштів на рахунок підприємства для виплати допомоги	311	378
4	Виплата допомоги	663	301

Оплата відпусток

При обчисленні зарплати працівникам за час відпусток (для будь-яких видів відпусток) слід керуватися Порядком, затвердженим Постановою КМУ від 08.02.95р. № 100. Показники для розрахунку — середньоденна (середньогодинна) зарплата та розрахунковий період.

Нарахування виплат за час відпустки здійснюють, виходячи з розміру середньоденної заробітної плати, розрахованої шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед початком відпустки 12 місяців або за менший, фактично відпрацьований період, на відповідну кількість календарних днів року або меншого відпрацьованого періоду. Отриманий результат множуть на число календарних днів відпустки.

$$В = Д \times ЗП : (К - С - Ч),$$

де: В — сума відпускних;

Д — кількість календарних днів відпустки;

ЗП — сума заробітної плати та інших виплат, які включають до розрахунку середньої заробітної плати, нарахованих у розрахунковому періоді;

К — загальна кількість календарних днів у розрахунковому періоді (за 12 місяців — це 365 (у високосному році — 366) календарних днів або за інший менший період);

С — кількість святкових та неробочих днів згідно з КЗпП, що припадають на розрахунковий період;

Ч — час, протягом якого працівник, відповідно до чинного законодавства або з інших поважних причин, не працював і за ним не зберігався заробіток або зберігався частково в розрахунковому періоді.

Тривалість відпустки не залежить від режиму та графіка роботи підприємства і розраховують у календарних днях (Закон України від 15.11.96 р. № 504/96-ВР, далі — Закон № 504). При цьому мінімальна тривалість щорічної основної відпустки, яку надать працівникам за

відпрацьований робочий рік становить 24 календарних дні. Але окремі категорії працівників мають право на відпустку більшої тривалості.

Святкові та неробочі дні не враховуються при визначенні тривалості відпустки. Крім того, відпустка продовжується на кількість днів хвороби, якщо під час відпустки працівник хворів (є лікарняний листок).

Якщо працівник відпрацював 6 і більше місяців у перший рік роботи, то відпустка йому надається повної тривалості.

У загальному випадку розрахунковий період становить останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки.

Якщо працівник відпрацював менше року, то розрахунковий період становить фактично відпрацьований час.

З розрахункового періоду виключаються дні і виплати, коли працівник відповідно до чинного законодавства або з інших поважних причин, не працював і за ним заробіток зберігався частково або не зберігався.

У табл.2.43 наведені види виплат для розрахунку середньої заробітної плати.

Таблиця 2.43 – Види виплат для розрахунку середньої заробітної плати

Виплати, що включаються в розрахунок середньої зарплати для розрахунку відпускних
Основна зарплата
Доплати та надбавки до тарифних ставок і посадових окладів (наприклад, за наднормову роботу та роботу в нічний час. за вислугу років та ін.)
Виробничі премії
Винагорода за підсумками роботи за рік за вислугу років
Сума індексації зарплати
Виплати за період, коли за працівником зберігався середній заробіток (наприклад, попередня щорічна відпустка, службове відрядження та ін.)
Допомога у зв’язку з тимчасовою непрацездатністю
Допомога по вагітності та пологах
Виплати, що не включаються в розрахунок середньої зарплати для розрахунку відпускних
Компенсація працівникам втрати частини заробітної плати у зв’язку з порушенням строків її виплати
Виплати за виконання окремих доручень разового характеру, що не входять в обов’язки працівника
Разові виплати (наприклад, компенсація за невикористану відпустку)
Матеріальна допомога будь-якого вигляду
Компенсаційні виплати, пов’язані з відрядженням або переведенням працівника на нове місце роботи (добові, оплата проїзду, витрати на проживання та ін.)
Пенсії, соціальні та компенсаційні виплати, державна допомога
Вартість сплачених підприємством санаторно-курортних путівок
Дотації на обіди, проїзд, вартість безплатно виданого спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, що надаються працівникам

Приклад: Розрахунок та відображення в бухгалтерському обліку коштів на оплату відпусток

Вихідні дані:

Працівникові надана відпустка з 07.05.2012р. на 24 к. д.
За розрахунковий період із 01.05.11р. по 30.04.12р. працівниці було виплачено:

заробітну плату в сумі	**20 000 грн**
премію за підсумками роботи за 2011 рік (у січні)	**1 500 грн**
квартальну премію за 3 квартал 2011р. (у жовтні 2011р.)	**800 грн**
матеріальну допомогу на оздоровлення (у листопаді 2011р.)	**500 грн**

До розрахунку середньої зарплати для нарахування відпускних не включають суму матеріальної допомоги. Інші виплати входять до розрахунку в повному обсязі.

Розрахунковий період для нарахування відпусткних становить 12 місяців. Сума річної премії, яку включають до розрахунку, становитиме 1500 грн.

Середня заробітна плата становить: (22 300 грн / (366 к. д. - 10 св. д.) = 62,64 грн,

де: 22300 грн — загальна сума виплат за розрахунковий період (20000 грн + 1500 грн + 800 грн);

366 к. д. — кількість календарних днів розрахункового періоду;

10 св. д. — кількість святкових і неробочих днів, що припадають на розрахунковий період.

Сума відпускних становитиме: 62,64 грн х 24 к. д. = 1 503,36 грн.

Для виплати відпускних підприємство зобов'язане створювати забезпечення — резерв відпускних (за П(с)БО 11 «Зобов'язання»), що дає можливість рівномірно розподіляти витрати на оплату відпусток.

Облік руху і залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам ведуть на субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток», а нарахування відпускних за рахунок резерву відображають проведенням Дт 471 — Кт 661.

Відпускні відносять до фонду оплати праці підприємства, як оплату за невідпрацьований час (Інструкція, затверджена наказом Держкомстату України від 13.01.04 р. № 5). Їх обкладають страховими внесками на загальних підставах.

Облік витрат на відрядження працівників

Особливості відряджень позабюджетних підприємств (які не фінансуються повністю чи частково за рахунок бюджетних коштів), їх облік та оподаткування відображені в Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон, затвердженої наказом Мінфіну України № 59 від 13.03.98р., в редакції наказу № 362 від 17.03.2011 р.

Строк відрядження кожного працівника має встановлювати наказ. Максимальний строк відрядження визначають Положенням про відрядження

чи колективним договором. При встановленні максимального строку відрядження доцільно орієнтуватися на згадану вище Інструкцію №59:

— 30 календарних днів — у межах України;

— на термін будівництва (для працівників, які направляються для виконання в межах України монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт);

— 60 календарних днів — за кордон;

— один рік — при направленні працівників за кордон за зовнішньоекономічними договорами (контрактами).

Мінімальним строком відрядження може бути один день, чи навіть менше.

Відрядження оформляють наказом керівника підприємства.

Підприємство може застосовувати посвідчення на відрядження за власним бажанням, обумовивши його необхідність внутрішнім положенням про відрядження чи відповідним наказом. У відрядження направляють тільки працівників підприємства.

Останнім відшкодовують витрати, пов'язані зі службовими відрядженнями:

— добові за час перебування у відрядженні;

— вартість проїзду до місця призначення і назад;

— витрати з найму жилого приміщення (телефонних розмов, обов'язкове страхування та ін.).

Розмір добових для позабюджетних підприємств законодавством не встановлено, тому кожне підприємство встановлює такий розмір самостійно. Згідно з Податковим кодексом, до податкових витрат можуть відносити добові для відряджень у межах України у розмірі не більш як 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження, а для відряджень за кордон — не вище 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження.

Станом на 01.01.2012р. розмір мінімальної заробітної плати становив 1073 грн, граничний розмір добових в розрахунку за кожен календарний день відрядження, які можуть включати до податкових витрат у 2012р.: по Україні — 214,60 грн; за кордон — 804,75 грн.

Таке саме обмеження стосується оподаткування ПДФО. Якщо підприємство виплачує працівнику суму добових у розрахунку за кожен календарний день відрядження у розмірі не більше 214,60 грн (по Україні) та 804,75 грн (за кордон), таку суму добових відносять до складу податкових витрат і не оподатковують ПДФО за умови зв'язку відрядження з діяльністю підприємства.

Якщо підприємство виплачує добові у більшому розмірі, то сума перевищення обкладатиметься ПДФО і не включатиметься до складу податкових витрат.

Працівникам, яких направлено у службове відрядження, оплату праці за виконану роботу здійснюють відповідно до умов, визначених трудовим або колективним договором, і розмір такої оплати праці не може бути нижчим за середній заробіток. При обчисленні середньої заробітної плати керуються згаданим вище Порядком №100.

Приклад: *Відображення в бухгалтерському обліку витрат на відрядження працівника*

Вихідні данні:

Працівника відрядили до іншого міста для закупівлі запасних частин

Кількість днів відрядження 2

Сума добових (214,6 грн/доба) 429,2 грн

Таблиця 2.44 – Відображення в бухгалтерському обліку витрат на відрядження

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Видано працівникові аванс	372	301	1600
	Затверджено звіт:			
2	Добові	91	372	429,20
3	Витрати на проїзд	91	372	200
4	Витрати на проживання	91	372	200
5	Оприбутковано запасні частини, придбані підзвітною особою	207	372	500
		641	372	100
6	Відображено податковий кредит за проїзд і проживання	641	372	80
7	Повернено працівником залишок невикористаних коштів	301	372	90,80

Характеристика рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці»

На рахунку 66 ведуть узагальнюючу інформацію з розрахунків з персоналом з оплати праці за всіма видами заробітної плат, премій, допомоги і т.д.

Рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» має такі субрахунки:

661 «Розрахунки по заробітній платі»;

662 «Розрахунки по депонентах», тобто по заробітній платі, яка не отримана.

За Кт рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» відбивають нараховану основну, додаткову заробітну плату, премії, оплату по лікарняним листкам та інші нарахування, а за Дт — виплату заробітної плати, премій, допомоги, а також утримані податки, платежі за виконавчими листками, натуроплату продукцією та інші утримання.

Нараховану, але не отриману в термін заробітну плату, відбивають за Дт 661 «Розрахунки за заробітну плату» і Кт 662 «Розрахунки з депонентами».

Аналітичний облік розрахунків по заробітній платі на підприємстві ведуть по кожному працівнику, сума всіх утримань за аналітичними рахунками відповідає дебетовому обороту синтетичного рахунку 66 (табл. 2.45).

Таблиця 2.45 – Відображення в бухгалтерському обліку операцій з нарахування та виплаті заробітної плати

Господарські операції	Дт	Кт
1. Нарахована заробітна плата	23	661
2. Нарахування загальнообов'язкового державного соціального внеску	23	651
3. Утримано із заробітної плати єдиний внесок на загальнообов'язкове соціальне страхування	661	651
4. Утримано податок з доходів фізичних осіб	661	641
5. Видано заробітну плату	661	301

Нарахування (утримання) по всіх соціальних внесках відображають за кредитом субрахунків: 651 «Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», ПДФО 641 «Розрахунки за податками», а сплату а дебетом цих субрахунків у кореспонденції з грошовими рахунками обліку — 30 «Каса», 31 «Розрахунки в банках».

Передбачено три варіанти розрахунку заробітної плати працівнику:

1) за розрахунково-платіжною відомістю, яку водночас використовують для розрахунків і виплат заробітної плати. Застосовують на невеликих підприємствах;

2) за розрахунковою і платіжною відомостями. Виплату проводять за платіжною відомістю. Застосовують на великих підприємствах, в установах, організаціях;

3) за спеціальними листками розрахунку заробітної плати (типова форма П-52), що виписують на кожного працюючого в двох примірниках, а суму до видачі «на руки» переносять до платіжної відомості П-53.

Видачу авансу за роботу по кожному із застосовуваних варіантів проводять за платіжною відомістю.

Компенсація втрати частини заробітку в зв'язку з несвоєчасною його виплатою, є однією з державних гарантій, передбачених Законом «Про оплату праці». Конкретний механізм компенсації за несвоєчасну виплату нарахованої заробітної плати був розроблений у Положенні «Про порядок компенсації працівникам утрати частини заробітної плати в зв'язку з порушенням термінів її виплати»: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.12.1997р. №1427.

Розрахунки з підзвітними особами

Облік розрахунків з підзвітними особами відповідно до Інструкції «Про застосування плану рахунків» №291 від 30.11.1999р. ведуть на субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Рахунок 372 є винятком із загального правила, його сальдо може бути і дебетове, і кредитове. Дані на рахунку 372 відображають розгорнуто: дебетове — в рядку 210 балансу «Інша поточна дебіторська заборгованість» і кредитове — в рядку 610 «Інші поточні зобов'язання». Видачу готівки у підзвіт здійснюють тільки за цільовим призначенням, а саме на адміністративно-господарські потреби, на закупівлю сільськогосподарської

продукції, на витрати зі службових відряджень. Облік виданих у підзвіт сум ведуть за Дт 372 у кореспонденції з рахунками обліку коштів 301, 302. Якщо через підзвітну особу була зроблена оплата робіт, у бухгалтерському обліку витрати, пов'язані з цією оплатою, відносять до витрат періоду, в якому вони були здійснені. В обліку підприємств, які використовують восьмий клас рахунків, витрачені підзвітні суми відбивають у такий спосіб:

— якщо підзвітна особа придбала товарно-матеріальні цінності Дт 20, 22, Кт 372;

— якщо кошти в підзвіт видані на відрядження, на оплату послуг, виконаних на підприємстві Дт 84, Кт 372.

Для підприємств, що не використовують восьмий клас рахунків, використовують наступні кореспонденції:

Дт 91 Кт 372 — Загальвиробничі витрати;

Дт 93 Кт 372 — Витрати на збут;

Дт 92 Кт 372 —Адміністративно-господарські витрати.

Якщо видачу в підзвіт здійснюють на закупівлю товарно-матеріальних цінностей, то такі витрати включають в первинну вартість цих товарно-матеріальних цінностей і витратами не визнають доти, поки підприємство не одержить дохід від їх використання.

На практиці звичайно застосовують такий порядок розрахунків з підзвітними особами:

а) працівнику видають кошти в підзвіт, які потім він використовує їх на адміністративно-господарські витрати, відрядження, закупівлю сільськогосподарської продукції;

б) підзвітна особа купує товарно-матеріальні цінності чи їде у відрядження за свій рахунок, а потім підприємство відшкодовує їй витрати, якщо в працівника є відповідні документи, що підтверджують витрати, причому вони мають бути оформлені на підприємство.

Видачу готівки у підзвіт проводять відповідно до «Порядку ведення касових операцій» у національній валюті України. Відповідно до цього документа, до операцій за розрахунками з підзвітними особами ставлять наступні вимоги:

— видачу готівки з каси проводять за умови повного звіту підзвітної особи за раніше видану суму;

— невитрачена сума готівки має бути повернут до каси підприємства не пізніше наступного робочого дня після їхньої видачі на господарські потреби;

— звіт про витрачені суми авансу, виданого на відрядження, має бути представлений протягом трьох днів після закінчення відрядження і в цей же термін невитрачена готівка має бути повернута до каси.

З каси підприємства працівнику можуть одночасно видавати готівку на відрядження і кошти в підзвіт для вирішення під час відрядження виробничих завдань. У цьому разі відряджена особа повинна протягом трьох

днів після повернення подати в бухгалтерію авансовий звіт про суму, яка була йому видана.

У даний час у П(с)БУ існує порядок відображення в регістрах бухгалтерського обліку неповернених підзвітних сум, який забороняє використовувати субрахунок 947 «Нестачі, втрати і псування цінностей» навіть у випадку, якщо немає можливості утримати цю суму із заробітної плати працівника.

Заборгованість працівників з виданих сум, що відбита за Кт 371, буде відображена в обліку до повного погашення заборгованості. При утриманні виданих підзвітних сум із заробітної плати працівника необхідно враховувати вимогу Цивільного процесуального кодексу України, де визначено, що при кожній виплаті заробітної плати загальний розмір утримання не має перевищувати 20 %.

Запитання для контролю засвоєння знань

1. У чому сутність аналітичного обліку розрахунків з працівниками?
2. Як нараховують заробітну плату?
3. Який порядок нарахування на фонд оплати праці?
4. Який порядок нарахування утримань із заробітної плати?
5. Як розрахувати допомогу з тимчасової непрацездатності?
6. Які особливості синтетичного обліку розрахунків з оплати праці?
7. У чому сутність аналітичного обліку розрахунків з працівниками?
8. Який порядок відображення в обліку розрахунків з відряджень?
9. Як відображають в обліку розрахунки з підзвітними особами?
10. Які первинні документи використовують при обліку розрахунків з оплати праці?

2.7. Облік доходів і фінансових результатів діяльності

Нормативні документи:

П(с)БО 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.99р.;

П(с)БО 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 353 28.12.2000р.;

П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999р.;

Терміни і визначення

Дивіденди — частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їхньої участі у власному капіталі підприємства.

Доходи — збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що приводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Звичайна діяльність — будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що забезпечують її або виникають унаслідок її проведення.

Операційна діяльність — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Основна діяльність — операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частину його доходу.

Прибуток — сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Відсотки — плата за використання коштів, їхніх еквівалентів або сум заборгованості підприємству.

Роялті — платежі за право користування обєктами права інтелектуальної власності.

Звичайна діяльність підприємства і її види

Діяльність підприємства відповідно до П(с)БО можна подати в наступному вигляді (рис. 2.4):

Рис. 2.4 – Види діяльності підприємства

Як видно з наведеного рисунка, діяльність підприємства підрозділяється на звичайну і надзвичайну.

Відповідно до П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати» під звичайною діяльністю розуміють будь-яку основну діяльність підприємства, а також

операції, що її забезпечують або які виникають унаслідок здійснення такої діяльності.

Прикладами звичайної діяльності є виробництво і реалізація продукції, виконання робіт, надання послуг, реалізація оборотних активів. До операцій, що супроводжують звичайну діяльність, відносяться курсові різниці, економічні санкції за господарськими договорами, відсотки, дивіденди та ін.

Надзвичайною діяльністю вважають такі операції або події, які відрізняються від звичайної діяльності і про які не передбачається, що вони будуть повторюватися періодично або в кожному наступному звітному періоді. Прикладами подій і операцій щодо надзвичайної діяльності є: стихійні лиха (землетруси, зсуви, смерчі та ін.), пожежі, техногенні аварії і т.п.

Надзвичайність події або операції визначають, насамперед, характером діяльності підприємства, а не очікуваної частоти їхнього виникнення.

Звичайну діяльність підприємства, відповідно до П(с)БО, підрозділяють на: операційну, фінансову й інвестиційну.

Операційна діяльність

Операційна діяльність — це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною і фінансовою діяльністю підприємства.

До основної діяльності відносять операції, пов’язані з виробництвом, реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Для виробничого підприємства такими є операції з виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг), для будівельної організації — з виконання будівельно-монтажних робіт, для страхової компанії — з надання послуг зі страхування та ін.

Говорячи про угруповання рахунків, слід відзначити, що рахунки витрат від звичайної діяльності підрозділяють на три групи:

— рахунки, що відносять до операційної діяльності;
— рахунки, що відносять до фінансової діяльності;
— рахунки, що відносять до інвестиційної діяльності.

Наприклад, для відображення витрат підприємства за основним видом діяльності передбачені рахунки 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Для відображення операцій, які відносять до операційної діяльності підприємства, у Плані рахунків передбачений, крім перерахованих вище (призначених для відображення операцій, пов’язаних з основною діяльністю), рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Визнання доходів

П(с)БО 15 «Доходи» визначає методологічні основи формування в бухгалтерському обліку доходів підприємства і розкриття інформації у фінансовій звітності. Норми цього стандарту застосовують підприємства у всіх форм власності, крім банків і бюджетних організацій. Вони не поширюється на доходи, пов’язані з договорами оренди, дивідендами, нарахованими за фінансові інвестиції, що розраховують методом участі в капіталі, а також не поширюються на доходи, пов’язані зі зміною справедливої вартості фінансових активів і фінансових зобов’язань, а також у зв’язку з ліквідацією цих активів. Не поширюються вони й на зміну вартості поточних активів.

Дохід визнають при збільшенні активу чи зменшенні зобов'язання, що обумовлюють зростанням власного капіталу за умови, що оцінка доходу може бути вірогідно визначена. Цей критерій визнання доходу застосовують по кожній операції.

Не визнають доходами такі надходження: ПДВ, акцизний податок, інші податки й обов'язкові платежі, що підлягають перерахуванню до бюджетних і позабюджетних фондів.

Так само не визнають суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими договорами на користь комітента, суми попередньої оплати або аванси, застави на погашення позички, а також надходження, що належать іншим особам.

Визнані доходи класифікують за такими групами:

— дохід чи виручка від реалізації продукції, робіт, послуг;

— інші операційні доходи;

— фінансові доходи;

— надзвичайні доходи.

Така класифікація прийнята відповідно до П(с)БО № 3 «Звіт про фінансові результати».

Дохід чи виручку від реалізації продукції (робіт, послуг) визнають за наявності таких умов:

— покупцю передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію чи товар;

— підприємство не здійснює надалі управління й контроль за реалізованою продукцією;

— сума доходу може бути вірогідно визначена;

— є ймовірність, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства і витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути вірогідно визначені.

Дохід не визнають, якщо здійснюється обмін продукцією, товарами, роботами, що є подібними за призначенням і мають однакову справедливу вартість.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнають, виходячи зі ступеня завершення операції на дату балансу, у випадку, якщо він може бути вірогідно визначений.

Якщо дохід чи виручка від надання послуг не може бути вірогідно оцінений і немає ймовірності відшкодування цих витрат, то дохід не визнають, а витрати не визнають витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде вірогідно оцінена, то він буде визнаний за цією оцінкою.

Дохід від реалізації продукції не коригують на величину сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Суму такої заборгованості визнають витратами підприємства відповідно до П(с)БО №10 «Дебіторська заборгованість».

Цільове фінансування не визнають доходом, поки не має підтвердження того, що воно буде отримано підприємством і що підприємство виконає умови фінансування.

Отримане цільове фінансування визнають доходом того періоду, в якому були зроблені витрати.

Доходи, що виникають у результаті використання активів іншими сторонами, визнають у вигляді відсотків, роялті й дивідендів.

Облік доходів

Для обліку й узагальнення інформації про доходи і результати діяльності підприємства призначений сьомий клас рахунків. Рахунки з 70 по 78 — це рахунки, на яких відбивають доходи. Рахунок 79 призначений для узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства. Рахунки сьомого класу є пасивними, крім 79-го «Фінансові результати» і субрахунку 704 «Вирахування з доходу».

Для обліку доходів від реалізації продукції (товарів, послуг) планом рахунків передбачено застосування рахунку 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».

За кредитом субрахунків 701-703 відображають збільшення (отримання) доходу, за дебетом — належну суму непрямих податків (акцизного податку, податку на додану вартість та інших, передбачених чинним законодавством); суми, що отримує підприємство на користь комітента, принципала, повірені перестрахувальниками частки страхових платежів; результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

У табл. 2.46 наведена кореспонденція за субрахунками 701-703.

Таблиця 2.46 — Бухгалтерські проводки з обліку доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Господарські операції	Д-т	К-т
1	**2**	**3**
Отримано довгостроковий вексель в рахунок оплати реалізованої готової продукції	16	701
Отримані в касу грошові кошти за реалізовану готову продукцію	301	701
Відображений дохід від реалізації готової продукції	361	701
	701	641
Відображене зменшення кредиторської заборгованості перед постачальниками і підрядчиками шляхом реалізації їм готової продукції.	631	701
	701	641
Відображена сума непрямих податків, пов’язаних з реалізацією готової продукції	701	64
Відображений дохід від реалізації товарів за готівку	301	702
	702	641
Відображений 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
	702	641
Відображено дохід від реалізації товарів, відвантажених покупцеві в рахунок отриманого авансу	681	702
Відображений дохід від реалізації товарів поточного періоду, переведений зі складу доходів майбутніх періодів	69	702
	702	641
Списано на фінансовий результат дохід від реалізації робіт (послуг)	701, 702, 703	791

Продовження табл. 2.46

1	2	3
Відображений дохід, отриманий від реалізації робіт (послуг)	361	703
Відображення вартості поверненого товару	704	361
Відображена сума знижки після дати реалізації товару	704	361
Відображене податкове зобов'язання з ПДВ у вартості поверненого товару (в сумі знижки) (методом «сторно»)	704	641
Відкоригований фінансовий результат на суму відрахувань з доходу	791	704

Відповідно до п.11 П(с)БО 15 оцінку ступеня завершеності операції з надання послуг виконують методами:

— вивчення проведеної роботи;

— визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, що мають бути надані;

— визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг на підставі вивчення виконаної роботи

Оцінка ступеня завершеності на підставі вивчення виконаної роботи близька до звичного підписання акта виконаних робіт і наданих послуг. Підписавши акт, сторони тим самим підтверджують факт вивчення наданих послуг (робіт) і визначення ступеня їхньої готовності, оцінивши їх у конкретну суму.

Даний метод оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг (робіт) доцільно застосовувати при наданні таких видів послуг (робіт), результат яких можна оцінити шляхом їхнього огляду. Визначення проводять або після закінчення (надання) робіт (послуг), або після завершення визначеного етапу робіт (послуг).

Оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг шляхом визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, що мають бути надані

Відповідно до цього методу оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг дохід на конкретну дату визначають у такий спосіб. Спочатку треба встановити питому вагу обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, що мають бути надані. Цей показник являє собою співвідношення обсягу фактично наданих послуг на дату балансу до загального обсягу послуг.

Далі шляхом перемножування загальної вартості наданих послуг на питому вагу обсягу послуг визначають дохід від надання послуг на визначену дату.

Застосування цього методу визначення доходу доцільно в тому випадку, якщо на певну дату можна визначити обсяг наданих послуг (у натуральному або грошовому вираженні).

Приклад: *Оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг шляхом визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, що мають бути надані*

Вихідні дані:

Юридична фірма уклала договір на абонентське консультаційне обслуговування на три місяці. Вартість послуги — 1,20 грн, (у тому числі 0,20 грн ПДВ) за одну хвилину консультації. На рік передбачено 10 год. консультацій, тобто 600 хв. Загальна вартість послуги склала 720 грн, у тому числі ПДВ 120 грн (1,20 х 600).

Припустимо, що абонентом було використано:

у 1-му місяці — 300 хв. (5 год.) консультацій;

у 2-му місяці — 180 хв. (3 год.) консультацій;

у 3-му місяці — 120 хв. (2 год.) консультацій.

Визначимо питому вагу обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, що мають бути надані:

1-й місяць: 300 хв. : 600 хв. х 100 % = 50 %;

2-й місяць: 180 хв. : 600 хв. х 100 % = 30 %;

3-й квартал: 120 хв. : 600 хв. х 100 % = 20 %.

Виходячи зі ступеня завершеності наданих послуг, визначимо дохід:

на кінець 1-го місяця — 720 х 50 : 100 = 360 (грн), у тому числі ПДВ 60 грн;

на кінець 2-го місяця — 720 х 30 : 100 = 216 (грн), у тому числі ПДВ 36 грн;

на кінець 3-го місяця — 720 х 20 : 100 = 144 (грн), у тому числі ПДВ 24 грн.

Таблиця 2.47 — Визнання доходу при наданні послуг у бухгалтерському обліку

Господарські операції	Д-т	К-т	Сума
1-й місяць			
Надійшла передплата за консультаційні послуги	311	681	720
Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	120
Визнаний дохід від надання консультаційних послуг (підписаний проміжній акт)	361	703	360
Списані податкові зобов'язання з ПДВ	703	643	60
Проведено залік заборгованостей	681	361	360
Списана собівартість наданих консультаційних послуг	903	23	200
2-й місяць			
Визнаний дохід від надання консультаційних послуг (підписаний проміжній акт)	361	703	216
Списані податкові зобов'язання з ПДВ	703	643	36
Проведено залік заборгованостей	681	361	216
Списана собівартість наданих консультаційних послуг	903	23	90
3-й місяць			
Визнаний дохід від надання консультаційних послуг (підписаний проміжній акт)	361	703	144
Списані податкові зобов'язання з ПДВ	703	643	24
Проведено залік заборгованостей	681	361	144
Списана собівартість наданих консультаційних послуг	903	23	70

Оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг шляхом визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат

Питому вагу витрат, які понесе підприємство в зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат визначають шляхом розподілу суми витрат, здійснених на певну дату, на загальну суму витрат. При цьому сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, що формують виробничу собівартість послуг.

Дохід при наданні послуг на певну дату визначають шляхом множення загальної вартості послуг на показник питомої ваги витрат, які несе підприємство в зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Даний метод визначення доходу від надання послуг на певну дату доцільно застосовувати при наданні таких видів послуг, за якими:

— можна найвірогідніше визначити загальну суму очікуваних витрат, які понесе підприємство в зв'язку з наданням послуги;

— сума понесених витрат у зв'язку з наданням послуг знаходиться в прямо пропорційній залежності від обсягу наданих послуг.

Приклад*:* *Оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг шляхом визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.*

Вихідні дані

Підприємство «Квітка» уклало договір із підприємством «Перець» на надання послуг з капітального ремонту промислового устаткування, вартість якого складає 6000 грн, у тому числі ПДВ 1000 грн. Очікувана сума витрат — 3000 грн. Термін виконання договору — 3 місяці. За умовами договору оплата за капітальний ремонт промислового устаткування проводиться в такий спосіб:

у перших числах першого місяця — 1200 грн;

у перших числах другого місяця — 2400 грн;

після закінчення капітального ремонту — 2400 грн.

Після закінчення першого місяця сума фактичних витрат склала 750 грн, у другому — 1200 грн, у третьому — 1050 грн.

Визначимо ступінь завершеності робіт у підприємства «Квітка»:

1-й місяць, питома вага фактичних витрат за місяць склала 25 %: (750 / 3000 х 100).

Дохід на кінець місяця, виходячи з питомої ваги витрат, складе: 6000 х 25 / 100 = 1500 грн, (у тому числі ПДВ 250 грн).

2-й місяць, питома вага фактичних витрат за місяць склала 40 %: (1200 / 3000 х 100).

Дохід на кінець місяця, виходячи з питомої ваги витрат, складе:

6000 х 40 : 100 = 2400 грн, (у тому числі ПДВ 400 грн).

3-й місяць, питома вага фактичних витрат за місяць склала 35 %: (1050 / 3000 х 100).

Дохід на кінець місяця, виходячи з питомої ваги витрат, складе:

6000 х 35 / 100 = 2100 грн, (у тому числі ПДВ - 350 грн).

У регістрах бухгалтерського обліку операції відбивають наступними записами (табл. 2.48).

Таблиця 2.48 — Визнання доходу при наданні послуг у бухгалтерському обліку

Господарські операції	Д-т	К-т	Сума
1-й місяць			
Надійшов аванс від замовника	311	681	1200
Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	200
Визнаний дохід від надання послуг з капітального ремонту промислового обладнання (підписано проміжний акт)	361	703	1500
Списано податкові зобов'язання з ПДВ	703	643	200
Відбиті податкові зобов'язання з ПДВ	703	641	50
Зроблено залік заборгованостей	681	361	1200
Списана собівартість наданих послуг	903	23	750
2-й місяць			
Надійшов аванс від замовника	311	681	2400
Відбиті податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	400
Визнаний дохід від надання послуг з капітального ремонту промислового обладнання (підписано проміжний акт)	361	703	2400
Списано податкові зобов'язання з ПДВ	703	643	400
Зроблено залік заборгованостей	681	361	2400
Списана собівартість наданих послуг	903	23	1200
3-й місяць			
Визнаний дохід від надання послуг з капітального ремонту промислового устаткування (підписано проміжний акт)	361	703	2100
Відбиті податкові зобов'язання з ПДВ	703	641	350
Зроблено остаточний розрахунок за надані послуги з капітального ремонту промислового устаткування	311	361	2400
Списана собівартість наданих послуг	903	23	1050

Крім розглянутих вище методів оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг, П(с)БО 15 передбачена можливість визначення доходу, пов'язаного з наданням послуг, шляхом рівномірного його нарахування за певний період. Цей метод визначення доходу застосовують у тому випадку, якщо надані послуги складаються з виконання невизначеної кількості операцій за певний період часу.

Припустимо, що підприємством «Цукерка» був укладений договір з підприємством «Огірок» на навчання працівників. Вартість навчання склала 3600 грн (у тому числі ПДВ 600 грн), термін навчання — 3 місяці. Зроблено попередню оплату послуг за навчання.

Таким чином, сума доходу, пов'язаного з наданням послуг з навчання, що підлягає визнанню, складе 1200 грн (у тому числі ПДВ 200 грн) щомісяця.

Протягом 3-х місяців підприємство «Огірок» поетапно робитиме наступні записи в бухгалтерському обліку (табл. 2.49):

Таблиця 2.49 — Визнання доходу при наданні послуг у бухгалтерському обліку

Господарські операції	Д-т	К-т	Сума
1-й місяць			
Одержано передплату за навчання	311	681	3600
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	600
Визнано дохід від надання послуг (підписано проміжний акт)	361	703	1200
Списані податкові зобов'язання з ПДВ	703	643	200
Проведено залік заборгованостей	681	361	1200
Списано собівартість наданих послуг	903	23	750

Якщо дохід (виторг) від надання послуг не може бути вірогідно визначений, то його відображають у бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Припустимо, що підприємство «Яблучко» уклало договір з підприємством «Кавун» на надання маркетингових послуг, результатом яких є звіти про стан попиту і пропозицій на різні види продукції в регіонах країни. Виконання даного договору розраховано на три місяці. Припустимо, що протягом першого місяця надання маркетингових послуг полягає в дослідженні ринку збуту. По закінченні цього місяця результат операцій, пов'язаних з наданням послуг, оцінити практично неможливо, що робить проблематичним визначення доходу, пов'язаного з наданням послуг. Припустимо, договором передбачено, що підприємством «Яблучко» по закінченні першого місяця будуть відшкодовані витрати, понесені підприємством «Кавун» у зв'язку зі здійсненням маркетингових досліджень. З цього випливає, що підприємство «Кавун» по закінченні першого місяця визнає дохід, пов'язаний з наданням маркетингових послуг, у розмірі витрат, що підлягають відшкодуванню.

У регістрах бухгалтерського обліку визнання доходу за результатами першого місяця відбивають наступними записами (табл. 2.50).

Таблиця 2.50 — Визнання доходу при наданні послуг у бухгалтерському обліку

Господарські операції	Д-т	К-т
Визнано дохід, пов'язаний з наданням маркетингових послуг у розмірі понесених витрат плюс ПДВ	361	703
Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	703	641
Списання собівартості наданих послуг (у розмірі понесених витрат)	903	23
Надійшла оплата за надані послуги	311	361

Кожне підприємство, виходячи зі специфіки наданих послуг, з метою визнання доходу, пов'язаного з наданням послуг на дату балансу самостійно встановлює метод визначення ступеня завершеності послуг, дохід від

виконання і надання яких визнають за ступенем завершеності. Обрані підприємством методи мають бути визначені в його обліковій політиці.

Бухгалтерський облік відстрочених податкових активів і зобов'язань

Бухгалтерський облік відстрочених активів ведуть на рахунку 17 «Відстрочені податкові активи». На ньому виконують облік суми податку з прибутку, що належить відшкодуванню в наступних звітних періодах, у результаті:

— тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань і оцінкою цих активів або зобов'язань, визначеною з метою оподаткування;

— перенесення податкових збитків, не використаних для зменшення податку з прибутку в звітному періоді.

За дебетом рахунку 17 відбивають суми перевищення податку з прибутку, що підлягають сплаті в поточному періоді, над витратами, пов'язаними з нарахуванням податку з прибутку в поточному звітному періоді, а за кредитом — зменшення відстрочених податкових активів за рахунок витрат, пов'язаних з нарахуванням податку з прибутку в поточному звітному періоді.

Суму відстрочених податкових активів визначають відповідно до П(с)БО 17 «Податок на прибуток». Аналітичний облік відстрочених податкових активів ведуть за видами активів і зобов'язань, між оцінками яких, з метою оподаткування, виникла різниця. У випадку, якщо сума податку з прибутку, що підлягає сплаті, менше витрат, пов'язаних із нарахуванням податків, застосовують рахунок 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

Облік інших операційних доходів

На рахунку 71 «Інші операційні доходи» узагальнюють інформацію щодо інших доходів від операційної діяльності підприємства в звітному періоді.

До інших операційних доходів відносять:

— дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, що обліковують за справедливою вартістю;

— дохід від купівлі–продажу іноземної валюти;

— дохід від реалізації інших оборотних активів;

— дохід від операційної оренди активів;

— дохід від операційної курсової різниці;

— одержані штрафи, пені, неустойки;

— відшкодування раніше списаних активів;

— дохід від списання кредиторської заборгованості;

— дохід від безоплатно одержаних оборотних активів;

— інші доходи від операційної діяльності.

За кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід» відображають збільшення (одержання) доходу, за дебетом — суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку та інших зборів (обов'язкових платежів) і списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Бухгалтерський облік доходів від іншої діяльності

Для бухгалтерського обліку доходів від іншої діяльності передбачені рахунки 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи».

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» призначений для узагальнення інформації про доходи від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведуть за методом участі в капіталі.

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» має такі субрахунки:

721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;

722 «Дохід від спільної діяльності»;

723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства».

За кредитом рахунку відображають збільшення (одержання) доходу, за дебетом — списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства» узагальнюють інформацію про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання асоційованими підприємствами доходів або зростання власного капіталу асоційованих підприємств, внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів, інвестицій та ін.).

На субрахунку 722 «Дохід від спільної діяльності» узагальнюють інформацію про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків або зростання їхнього власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів, інвестицій та ін.).

На субрахунку 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства» узагальнюють інформацію про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків або зростання їхнього власного капіталу в результаті інших подій (переоцінка необоротних активів, інвестицій та ін.).

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведуть по кожному об'єкту інвестування та іншим ознакам, визначеними підприємством.

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» призначений для обліку доходів, що виникають у процесі фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, що враховують не на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі».

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» має такі субрахунки:

731 «Дивіденди отримані»;

732 «Відсотки отримані»;

733 «Інші доходи від фінансових операцій».

За кредитом рахунку відбивають визнану суму доходу, за дебетом — списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 731 «Дивіденди отримані» узагальнюють інформацію про дивіденди, що приєднуються від інших підприємств, які не є асоційованими, дочірніми і спільними.

На субрахунку 732 «Відсотки отримані» узагальнюють інформацію про відсотки за облігаціями або іншими цінними паперами, за якими не ведуть облік на субрахунку 731 «Дивіденди отримані», зокрема винагороди за здані у фінансову оренду необоротні активи та ін.

На субрахунку 733 «Інші доходи від фінансових операцій» узагальнюють інформацію про інші доходи від фінансової діяльності, що не одержала відображення на інших субрахунках рахунку 73 «Інші фінансові доходи».

Аналітичний облік фінансових доходів ведуть по об'єктах інвестування.

Рахунок 74 «Інші доходи» призначений для обліку доходів, що виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною і фінансовою діяльністю підприємства.

За кредитом рахунку 74 «Інші доходи» відбивають збільшення (одержання) доходу, за дебетом — належну суму непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору й інших зборів (обов'язкових платежів) і списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 74 «Інші доходи» має такі субрахунки:

741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»;

742 «Дохід від відновлення корисності активів»;

743 — вилучений;

744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»;

745 «Дохід від безоплатно отриманих активів»;

746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

На субрахунку 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» узагальнюють інформацію про доходи від реалізації фінансових інвестицій.

На субрахунку 742 «Дохід від відновлення корисності активів» узагальнюють інформацію про доходи від відновлення корисності необоротних активів.

На субрахунку 744 «Дохід від неопераційних курсових різниць» узагальнюють інформацію про курсові різниці за активами і зобов'язаннями в іноземній валюті, пов'язаними з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 745 «Дохід від безоплатно отриманих активів» узагальнють інформацію про доходи від безоплатно отриманих активів. У випадку безкоштовного одержання підприємством необоротних активів, дохід визначають за сумою амортизації таких активів одночасно з її нарахуванням.

На субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» узагальнюють інформацію про інші доходи від звичайної діяльності, не

відображені на інших субрахунках рахунку 74 «Інші доходи», зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні терміну позовної давнини, від вартості негативного гудвілу, який визнають доходом.

Бухгалтерський облік доходів від надзвичайних подій

Рахунок 75 «Надзвичайні доходи» застосовують для відображення доходів, що виникли внаслідок надзвичайних подій. Рахунок 75 «Надзвичайні доходи» має такі субрахунки:

751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій»;

752 «Інші надзвичайні доходи».

За кредитом рахунку відображають визнану суму відшкодування, зокрема від страхових організацій, утрат від надзвичайних подій, за дебетом — списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій» відбивають суму відшкодування втрат від надзвичайних подій, включаючи відшкодування витрат від непередбачених утрат від надзвичайних подій.

На субрахунку 752 «Інші надзвичайні доходи» відображають дохід від інших подій або операцій, що відповідають визначенню надзвичайних подій.

Бухгалтерський облік фінансових результатів

Відповідно до П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати» чистий прибуток визначають протягом звітного періоду і включають прибуток, отриманий від усіх видів діяльності:

— чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

— валовий дохід (збиток);

— прибуток (збиток) від операційної діяльності;

— прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподатковування;

— прибуток (збиток) від звичайної діяльності;

— прибуток або збиток від надзвичайних подій.

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначають шляхом відрахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок і т.п.

Валовий прибуток (збиток) розраховують як різницю між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначають як алгебраїчну суму валового доходу (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інші операційні витрати.

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподатковування визначають як алгебраїчну суму прибутку (збитку) від основної діяльності, фінансових та інших доходів (витрат), фінансових та інших доходів (витрат).

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності визначають як різницю між прибутком від звичайної діяльності, що підлягає оподаткуванню, і сумою податку на прибуток. Збиток від звичайної діяльності дорівнює збитку від звичайної діяльності, що підлягає оподатковуванню, і сумі податку на прибуток.

Збитки (прибутки) від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій і т.п.) включають витрати на запобігання утрат від стихійного лиха і техногенних аварій, визначених за винятком суми страхового відшкодування і покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел; доходи або збитки від інших подій і операцій, що відповідають визначенню надзвичайних подій, відбивають за винятком суми, на яку зменшують податок на прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих збитків.

Чистий прибуток (збиток) розраховують як алгебраїчну суму прибутку (збитку) від звичайної діяльності і надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку і податків з надзвичайного прибутку.

У бухгалтерському обліку для визначення результатів діяльності підприємства використовують рахунок 79 «Фінансові результати». Цей рахунок призначений для обліку та узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності і надзвичайних подій.

За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відбивають суми в порядку закриття рахунків обліку доходів; за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також суми нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунку при його закритті списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Рахунок 79 «Фінансові результати» має чотири субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої звичайної діяльності»;

794 «Результат надзвичайних подій».

За кредитом субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» відбивають у порядку закриття рахунків суми доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70, 71), а за кредитом даного субрахунку відбивають суми в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт, послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (рахунки 90, 92, 93, 94).

За кредитом субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» відбивають суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходах, а за дебетом субрахунку відбивають суми списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» і 96 «Втрати від участі в капіталі».

На субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності» визначають дохід (прибуток) від іншої звичайної діяльності підприємства, за кредитом якого відбивають суми закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства. За дебетом цього субрахунку відбивають суми списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати».

На субрахунку 794 «Результат надзвичайних подій» визначають дохід (збиток) від надзвичайних подій. За дебетом цього субрахунку відбивають суми списання витрат від надзвичайних подій, а за кредитом — списання доходів, отриманих від надзвичайних подій.

Кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів наведена в табл. 2.51.

Таблиця 2.51 — Кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів

Господарська операція	Дебет	Кредит
Закриття субрахунку «Дохід від реалізації готової продукції»	701	791
Закриття субрахунку «Дохід від реалізації товарів»	702	791
Закриття субрахунку «Дохід від реалізації робіт і послуг»	703	791
Закриття субрахунків рахунку 71 «Інший операційний дохід»	710 — 719	791
Закриття субрахунків рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі»	721 — 723	793
Закриття субрахунків рахунку 73 «Інші фінансові доходи»	731 — 733	792
Закриття рахунку 74 «Інші доходи»	741 — 746	793
Закриття субрахунків рахунку 75 «Надзвичайні доходи»	751 — 752	794
Списано собівартість готової продукції	791	901
Списано собівартість товарів	791	902
Списано собівартість робіт і послуг	791	903
Закриття субрахунків рахунку 73 «Інші фінансові доходи»	731 — 733	792
Закриття субрахунків рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі»	721 — 723	793
Закриття субрахунків рахунку 75 «Надзвичайні доходи»	751 — 752	794
Закриття рахунку 74 «Інші доходи»	741 — 746	793
Списано адміністративні витрати	791	92
Списано витрати на збут	791	93
Списані на фінансовий результат інші операційні витрати	791	94
Списано фінансові витрати на фінансові результати	792	962
Списано надзвичайні витрати на фінансовий результат	794	991
Списано надзвичайні доходи на фінансовий результат	751	794
Списаний за даними бухгалтерського обліку податок на прибуток на фінансові результати	79	981
Визначення нерозподіленого прибутку	79	44

Бухгалтерський облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)

На рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» ведуть облік нерозподіленого прибутку або непокритих збитків поточного й минулого років, а також використаного прибутку в поточному році.

За кредитом рахунку відбивають 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. Їхнє списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового або додаткового капіталу.

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.

Різницю між доходами і витратами за рахунком 79 «Фінансові результати» складає нерозподілений прибуток і списують у кредит рахунку 441 «Нерозподілений прибуток». У разі одержання збитків суму збитків списують у дебет рахунку 442 «Непокриті збитки».

Наприкінці звітного періоду використаний прибуток списують у дебет рахунку 441 «Прибуток нерозподілений» з кредита рахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Кореспонденція рахунків з обліку нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) наведена в табл. 2.52.

Таблиця 2.52 — Кореспонденція рахунків з обліку нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)

Господарська операція	Дебет	Кредит
Списано нерозподілений прибуток	79	441
Збільшено статутний капітал за рахунок збільшення номінальної вартості акцій	443	40
Збільшено пайовий капітал за рахунок частини прибутку пайовика	443	41
Нараховані дивіденди за акціями	443	671
Відрахування до резервного капіталу	443	43
Списання прибутку, використаного в звітному періоді	441	443

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Які критерії визнання доходів згідно з П(с)БО 15?
2. Які види діяльності може здійснювати підприємство згідно з класифікацією П(с)БО 3?
3. Як у бухгалтерському обліку відображають доходи від реалізації продукції, робіт, послуг, товарів?
4. Який порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг на підставі вивчення виконаної роботи?
5. Який порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг шляхом визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на визначену дату, у загальному обсязі послуг, що мають бути надані?
6. Як проводть бухгалтерський облік відстрочених податкових активів і зобов'язань?
7. Як здійснюють бухгалтерський облік фінансових результатів?
8. Як проводять облік інших операційних доходів?
9. Як здійснюють бухгалтерський облік доходів від надзвичайних подій?
10. Як проводять бухгалтерський облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)?

2.8. Забалансовий облік активів і зобов'язань

Нормативні документи:

План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій і установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999р.

Діюче підприємство має у своєму розпорядженні певні цінності, що по праву йому не належать, але тимчасово їх використовує. Це можуть бути орендовані основні засоби, товарно-матеріальні цінності на відповідальному збереженні, переробці, комісії, монтажі.

Крім того, підприємство може видавати (одержувати) письмові гарантії на умовні права і зобов'язання, пов'язані з кредитуванням, позиками.

Кожне підприємство має бланки строгого обліку — це бланки доручень, путівок, різних видів квитків, талонів на харчування і т.д.

У діяльності підприємства виникають збитки від нестачі цінностей, безнадійної дебіторської заборгованості.

Усі перераховані події й операції підлягають обліку. Для цього Планом рахунків передбачені забалансові рахунки і субрахунки класу 0, в тому числі:

01 «Орендовані необоротні активи»;

02 «Активи на відповідальному збереженні»:

021 «Устаткування, прийняте для монтажу»;

022 «Матеріали, прийняті для переробки»;

023 «Матеріальні цінності на відповідальному збереженні»;

024 «Товари, прийняті на комісію»;

025 «Майно в довірчому управлінні»;

03 «Контрактні зобов'язання»;

04 «Непередбачені активи і зобов'язання» та його субрахунки:

041 «Непередбачені активи»;

042 «Непередбачені зобов'язання»;

05 «Гарантії і забезпечення надані»;

06 «Гарантії і забезпечення отримані»;

07 «Списані активи» та його субрахунки:

071 «Списана дебіторська заборгованість»;

072 «Невідшкодовані нестачі й утрати від псування цінностей»;

08 «Бланки строгого обліку»;

09 «Амортизаційні відрахування».

Бухгалтерські записи на забалансових рахунках ведуть за простою системою. Це означає, що при надходженні, вибутті, використанні, продажу матеріальних цінностей, бланків строгого обліку, створенні умовних прав і зобов'язань, списання з балансу майна внаслідок нестачі, псування і дебіторської заборгованості виконують тільки на одному забалансовому рахунку без кореспондуючого рахунку, із вказівкою змісту і кількісно-вартісних показників операції.

Товарно-матеріальні цінності відображають за договірною вартістю або за вартістю, зазначеною в приймально-передатних документах.

Орендовані основні засоби відображають за вартістю, зазначеною в договорах операційної оренди.

Бланки суворого обліку відображають за умовною вартістю в установленому порядку.

Умовні права і зобов'язання відображають за вартістю, зазначеною в документах про гарантії і зобов'язання.

Облік активів і зобов'язань на забалансових рахунках

На рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» обліковують основні засоби, нематеріальні активи, отримані підприємством на підставі договорів операційної оренди, які знаходяться на балансі орендодавця.

Отримані в операційну оренду, необоротні активи зараховують на забалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» за балансовою (залишковою) і первинною вартістю орендодавця, що вказують у договорі операційної оренди. Збільшення залишку рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» відбувається при прийомі на облік основних засобів, нематеріальних активів, отриманих в операційну оренду, зменшення — при їхньому поверненні орендодавцю.

Бухгалтерські проводки з обліку операційної оренди відбиті в табл. 2.53.

Таблиця 2.53 — Облік операційної оренди

Зміст операції	Дебет	Кредит
Отримано автомобіль в оренду	01	—
По закінченні терміну оренди автомобіль переданий орендодавцеві	—	01

На забалансовому субрахунку 021 «Устаткування, прийняте для монтажу» підрядна організація обліковує пристрої, устаткування та інші товарно-матеріальні цінності, що надійшли від замовника і прийняті для монтажу за вартістю, зазначеною в супровідних документах.

Списання з забалансового субрахунку 021 відбувається на підставі документів, що засвідчують передачу в монтаж устаткування, будівельних матеріалів та інших матеріальних цінностей для виконання відповідних робіт.

Бухгалтерські проводки представлені в табл. 2.54.

Таблиця 2.54 — Бухгалтерські проводки з обліку устаткування на забалансовому рахунку

Зміст операції	Дебет	Кредит
Отриманий підрядником цемент	021	—
Отриманий підрядником трансформатор	021	—
Використаний підрядником цемент на будівництво об'єкта		021
Переданий підряднику трансформатор, змонтований у звітному місяці		021

На забалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» ведуть облік руху, надходження сировини і матеріалів від замовника, що прийняті для переробки (давальницька сировина) і не оплачуються одержувачем. За дебетом цього субрахунку відбивають надходження давальницької сировини, за кредитом — передачу замовнику готових виробів.

На забалансовому субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному збереженні» за дебетом відбивають прийняті товарно-матеріальні цінності на відповідальному збереженні з приводу відмови від акцепту розрахункових документів постачальників; отримані від постачальників, але не оплачені товарно-матеріальні цінності, заборонені до використання до їхньої оплати; товарно-матеріальні цінності, отримані понад зазначені у видаткових документах постачальників; товарно-матеріальні цінності, оплачені покупцями, але не вивезені з будь-якої причини і залишені під охоронну розписку на відповідальному збереженні й т.д. За кредитом субрахунку 023 виконують записи на видані й зняті зі збереження товарно-матеріальні цінності.

На забалансовому субрахунку 024 «Товари, прийняті на комісію» обліковують отримані товари в межах договорів комісії, доручення та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені й за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари.

Типові бухгалтерські записи за субрахунком 024 мають такий вигляд (табл. 2.55).

Таблиця 2.55 — Типові бухгалтерські записи за субрахунком 024

Господарські операції	Дебет	Кредит
Відображена вартість прийнятого на комісію товару	024	
Списано вартість прийнятого на комісію товару в зв’язку з його реалізацією або поверненням власнику		024

На забалансовому субрахунку 025 «Майно в довірчому управлінні» обліковують майно, що надійшло в довірче управління, а також товарно-матеріальні цінності, що надійшли повіренному при виконанні доручення довірителя на підставі договору доручення від третіх осіб. За дебетом цього субрахунку відбивають отримане довірителем майно в довірче управління, за кредитом — повернення довірителем майна, раніше отриманого в довірче управління.

Забалансовий рахунок 03 «Контрактні зобов’язання» призначений для накопичення інформації про наявність і рух зобов’язань з укладених контрактів, а також контролю за їх виконанням. Облік зобов’язань здійснюють в оцінці, передбаченій контрактами. Списують контрактні

зобов’язання з рахунку в разі виконання, ліквідації, відмови від виконання, передачі або продажу зобов’язання за контрактом іншим особам.

На забалансовому субрахунку 041 «Непередбачені активи» ведуть накопичення інформації про наявність непередбачених активів, за якими існує ймовірність надходження економічних вигод у сумі очікуваного відшкодування збитків. Списують непередбачені активи в міру того, як їх визнають або не визнають при настанні невизначених подій. Прикладом непередбаченого активу є позов, спрямований підприємством у суд, про визнання незаконним рішення контролюючого органа, в результаті чого підприємством був сплачений штраф. Результат судового процесу є невизначеним.

На забалансовому субрахунку 042 «Непередбачені зобов’язання» відображають інформацію про наявність непередбаченого зобов’язання, що може вимагати витрати ресурсів (але повної впевненості щодо цього зобов’язання немає) у сумі очікуваних збитків. Прикладом непередбаченого зобов’язання є зобов’язання всіх осіб, які поставили підписи на вексельному бланку (вони є солідарно відповідальними за векселем). При опротестуванні векселя в кожного з них існує ймовірність виникнення зобов’язань по сплаті якоїсь частини або всієї вексельної суми.

Для узагальнення інформації про наявність і рух виданих підприємством гарантій і забезпечення на виконання як власних зобов’язань і платежів, так і зобов’язань і платежів інших підприємств (за договорами доручення) передбачений забалансовий рахунок 05 «Гарантії і забезпечення надані». Зокрема, на ньому враховують:

— вартість активів підприємства, оформлених договорами застави (і за сумами, визначеними в них), при цьому з балансу вартість цих активів не списується;

— вартість прийнятих на себе зобов’язань за договорами доручення;

— вартість інших гарантій і забезпечення.

Облік забезпечення виконують за вартістю, що зазначене в документах про гарантії і забезпечення.

Збільшення залишку на рахунку 05 «Гарантії і забезпечення надані» відбувається при видачі гарантій і забезпечень, зменшення — при погашенні заборгованості, на яку вони були надані, і при перенесенні зобов’язань за ними на баланс.

Забалансовий рахунок 06 «Гарантії і забезпечення отримані» призначений для обліку наявності й руху отриманих гарантій і забезпечення виконання зобов’язань і платежів. Зокрема, на даному рахунку враховують:

— гарантії, отримані підприємством за третіх осіб;

— вартість товарно-матеріальних цінностей, основних засобів і цінних паперів (що знаходяться, як на підприємстві, так і на депозиті нотаріальної контори або банку), що є предметом застави;

— вартість інших гарантій і забезпечення.

Облік забезпечення проводять за вартістю, що зазначена в документах про гарантії і забезпечення.

Збільшення залишку на рахунку 06 «Гарантії і забезпечення отримані» відбувається при одержанні гарантій і забезпечення, зменшення — при їхньому списанні внаслідок погашення заборгованості, на яку вони були надані, і при перенесенні заборгованості по них на баланс.

Розглянемо на прикладі договору доручення рух гарантій і забезпечення наданих (у поручителя) і отриманих (у кредитора). Слід пам'ятати, що за договором доручення поручитель зобов'язується перед кредитором іншої особи (боржника) відповідати за виконання останнім свого зобов'язання в повному обсязі або його частині.

Таблиця 2.56 — Проводки з обліку гарантій і забезпечення на рахунках забалансового обліку

Зміст операції	Дебет	Кредит
У кредитора		
Відбито гарантію, отриману від поручителя	06	
Списано гарантію внаслідок погашення заборгованості		06
У поручителя		
Відбито зобов'язання за договором доручення		05
Списано зобов'язання за договором доручення	05	

Субрахунки рахунку 07 «Списані активи» 071 «Списана дебіторська заборгованість» і 072 «Невідшкодовані нестачі й втрати від псування цінностей» призначені для обліку дебіторської заборгованості, списаної з балансу внаслідок неплатоспроможності боржників, і сум невідшкодованих нестач і утрат від псування цінностей.

Зарахування на забалансові субрахунки 071 «Списана дебіторська заборгованість» і 072 «Невідшкодовані нестачі й втрати від псування цінностей» суми здійснюють одночасно зі списанням суми нестачі й втрат від псування цінностей і дебіторської заборгованості на витрати підприємства.

Суму списаної дебіторської заборгованості враховують на забалансовому субрахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю їхнього стягнення у випадках зміни майнового стану боржника.

Дебіторську заборгованість остаточно списують із субрахунка 071 після надходження суми в порядку відшкодування з одночасними записами за дебетом рахунків 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках» або інших рахунків обліку активів і кредиту субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів», або в зв'язку із закінченням терміну обліку такої заборгованості.

Зменшення суми невідшкодованих нестач і утрат від псування цінностей на субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі й втрати від псування цінностей» відбивають після встановлення конкретних винуватців з одночасними записами за дебетом субрахунку 375 «Розрахунки з відшкодування заподіяних збитків» і кредитом субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Бухгалтерські проводки зі списання безнадійних боргів відображені в табл. 2.57.

Таблиця 2.57 — Бухгалтерські проводки зі списання безнадійних боргів

Господарська операція	Дебет	Кредит
Списано безнадійний борг постачальника	944	371
Зарахована на забалансовий рахунок сума заборгованості постачальника	071	—
Відшкодування постачальником частини боргу	311	716
Списана із забалансового рахунку сума відшкодованої заборгованості	—	071

На забалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку» ведуть облік наявності та руху бланків суворого обліку і звітності, зокрема, документів, що засвідчують особу, подію, право, освіту, виробничий стаж та ін. (свідчення, посвідчення, трудові книжки, дипломи про освіту); проїзних документів (квитки на проїзд, абонентні талони, документи на перевезення вантажів); доручення на одержання цінностей і т.д.

Збільшення залишку рахунку 08 «Бланки суворого обліку» відбувається при надходженні (прийнятті на облік) бланків, зменшення — після використання або списання як зіпсованих або відсутніх (табл. 2.58).

Таблиця 2.58 — Бухгалтерські проводки з обліку бланків доручень

Господарська операція	Дебет	Кредит
Оприбутковані на склад бланки доручень	209	372
Бланки доручень, зараховані на забалансовий рахунок	08	—
Списана на витрати вартість використаних бланків доручень	92	209
Списано із забалансового рахунку	—	08

Рахунок 09 «Амортизаційні відрахування» призначений для ведення забалансового обліку нарахування і використання амортизаційних відрахувань. Рахунок 09 є забалансовим пасивним рахунком. Це означає, що нарахування амортизаційних відрахувань виконують за кредитом рахунку 09 «Амортизаційні відрахування», а використання амортизаційних відрахувань відповідно відбивають за дебетом цього рахунку.

Облік на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» ведуть постійно, його не можна відкрити тимчасово на який-небудь період, по закінченні якого його закривають, наприклад, як рахунок фінансових результатів, що є за своєю природою активно-пасивним.

З урахуванням класифікації необоротних активів, установленої в розділі I Балансу, амортизаційні відрахування нараховують тільки за нематеріальними активами та основними засобами (крім землі, незавершених капітальних інвестицій). Облік деяких довгострокових фінансових інструментів (інвестицій) за амортизованою собівартістю до обліку на рахунку 09 відношення не має.

Таким чином, обліку на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» підлягають амортизаційні відрахування, облік яких здійснюють на відповідних субрахунках рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Зменшення залишку на рахунку 09 розглядають як використання нарахованих амортизаційних відрахувань і відбивають тільки за одним напрямком у разі капітальних інвестицій. У бухгалтерському обліку під капітальними інвестиціями розуміють придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, а облік таких інвестицій ведуть на відповідних субрахунках рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Однак класифікацією рахунку 15 не обмежують напрямки використання амортизаційних відрахувань, відбитих на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування». Повний перелік цих напрямків такий:

— будівництво об’єктів;
— придбання (виготовлення) основних засобів;
— поліпшення основних засобів;
— придбання (створення) нематеріальних активів;
— інші капітальні роботи;
— погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

Таким чином, крім безпосередньо капітальних інвестицій, використання амортизаційних відрахувань може відбиватися на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» і в разі погашення відповідних позик.

Слід зазначити, що хоча за деякими основними засобами через їхню економічну роль амортизаційні відрахування не нараховують, капітальні інвестиції в такі основні засоби можуть зменшувати залишок на рахунку 09.

З урахуванням того, що рахунок 09 «Амортизаційні відрахування» — забалансовий пасивний рахунок, збільшення залишку на такому рахунку відбивають за простою системою за кредитом рахунку 09 одночасно з нарахуванням сум зносу за відповідними субрахунками рахунку 13.

Зменшення залишку на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» відбивають за дебетом такого рахунку в разі здійснення відповідних капітальних інвестицій або погашення відповідних позик.

Загальна схема бухгалтерського обліку за рахунком 09 «Амортизаційні відрахування» наведена в табл. 2.59.

Таблиця 2.59 – Відображення у забалансовому обліку амортизаційних відрахувань

Господарська операція	Дебет	Кредит
Нарахування зносу (амортизації) необоротних активів:		
- виробничого устаткування; - загальновиробничих інших необоротних матеріальних активів; - адміністративних нематеріальних активів.	23 91 92	131 132 133
Збільшення залишку на рахунку 09 (одночасно з нарахуванням зносу (амортизації).	—	09
Придбання виробничого устаткування		
За рахунок власних джерел	152	631
Податковий кредит	641	631
Зменшення залишку на рахунку 09	09	—

Запитання для контролю засвоєння знань

1. У чому полягає необхідність застосування забалансових рахунків, які принципи організації забалансового обліку?
2. Які рахунки призначені для забалансового обліку?
3. Коли відбувається зменшення рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»?
4. Який час знаходиться на забалансовому обліку списана безнадійна дебіторська заборгованість?
5. Як обліковують бланки суворої звітності?
6. Яку інформацію відображають на рахунках «Непередбачені активи» та «Непередбачені зобов’язання»?
7. Як відображають на забалансовому обліку «Контрактні зобов’язання»?

2.9. Фінансова звітність підприємста

Нормативні документи

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996;

*Порядок представлення фінансової звітності, Постанова КМУ від 28.02.2000р. № 419;

Методичні рекомендації з перевірки співставлення показників форм річної фінансової звітності підприємств (додаток до листа Міністерства фінансів України від 9.01.2001р. № 053);

*План рахунків бухгалтерського обліку й Інструкція до його використання (від 30.11.1999р. № 291);

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) (галузеві);

*Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Фінансова (бухгалтерська) звітність — документи, що містять інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, про рух грошових коштів підприємства за звітний період та ін. Фінансова звітність в Україні – система взаємозв'язаних узагальнених показників, що характеризує фінансовий стан підприємства на визначену дату і результати його діяльності за звітний період і базується на бухгалтерському обліку підприємства (Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність»). Така звітність єдина для всіх суб'єктів господарювання і з нею працюють керівники, замовники, постачальники, банки та ін.

Податкова звітність — звітність, в якій наведено показники: валовий дохід, валові витрати, амортизація та прибуток (збиток) діяльності підприємства, про доходи громадян, зобовязання зі сплати податку на додану вартість та ін., які в стандартизованій формі надають до податкової служби України.

Статистична звітність — документи, що вміщують сукупність статистичних даних про роботу підприємства та надаються в затверджені терміни до статистичних органів. Документи складають за спеціальними формами, які розробляє та затверджує Державний комітет зі статистики.

Оперативна звітність — це документи, які отримують на заключному етапі оперативного обліку. Розробляють і затверджують таку звітність на конкретному підприємстві, вона характеризує окремі господарські операції, може бути індивідуальною, диференційованою та ін. З такою звітністю працюють керівники середнього рівня. Основною задачею такої звітності є надання інформації для прийняття рішень на поточний період.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» фінансову звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності й суб'єктів малого підприємництва) представляють у складі форм:

— № 1 «Баланс» (П(с)БО 2;
— № 2 «Звіт про фінансові результати» (П(с)БО 3);
— № 3 «Звіт про рух грошових кошпв» (П(с)БО 4);
— № 4 «Звіт про власний капітал» (П(с)БО 5);
— № 5 примітки до фінансових звітів (П(с)БО 1).

Інші примітки, що передбачені Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, мають бути складені й додані до річного фінансового звіту, який зберігають на підприємстві.

Повну фінансову звітність складають підприємства за календарний рік. Крім того, щоквартально всі підприємства й організації складають проміжну фінансову звітність із Балансу та Звіту про фінансові результати.

Малі підприємства, переведені на єдиний податок, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, можуть представляти спрощену звітність, уніфікований склад і порядок заповнення якої викладені в П(с)БО 25 (форма 1-м, форма 2-м і відповідні розшифровки).

Відповідно до Закону України «Про державну підтримку малого підприємництва» № 2063-Ш від 19.10.2000р. юридичні особи є суб'єктами малого підприємництва, якщо середньооблікова чисельність працюючих за календарний рік не перевищує 50 чоловік і обсяг річного валового доходу не перевищує 70 млн грн.

Дія цього Закону не поширюється на довірчі товариства, страхові компанії, банки, ломбарди, інші фінансово-кредитні й небанківські фінансові установи, суб'єктів підприємницької діяльності, які проводять діяльність у сфері ігорного бізнесу, здійснюють обмін іноземної валюти, є виробниками й імпортерами підакцизних товарів, а також суб'єктів підприємницької діяльності, в статутному фонді яких частка внесків, що належить юридичним особам-засновникам і учасникам цих суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищує 25 відсотків.

Строки та порядок подання фінансової звітності визначено в «Порядку подання фінансової звітності», затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. №419 (зі змінами від 20.04.2011р. № 433) до 9 лютого наступного за звітним року.

Датою представлення фінансової (бухгалтерської) звітності є день фактичної її передачі до користувачів. Звітність можна пересилати поштою. Але кінцевий термін відправки за 10 днів до строку, тобто на штемпелі підприємства зв'язку має бути дата не пізніше 10 лютого.

Квартальну фінансову звітність (крім зведеної та консолідованої) подають не пізніше ніж на 19 день після закінчення звітного кварталу.

Консолідовану річну фінансову звітність представляють у термін не пізніше 9 квітня наступного за звітним роком.

Річну фінансову звітність складають наростаючим підсумком з початку року в тисячах гривень.

Для новоствореного підприємства перший звітний період може бути менший ніж 12 місяців, але не більше 15 місяців. Звітним періодом підприємства, яке ліквідують, є період з початку року до моменту ліквідації.

Підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність таким користувачам:

— органам, до сфери управління яких вони належать;

— трудовим колективам на їх вимогу;

— власникам (засновникам) відповідно до установчих документів;

— органам державної статистики;

— органам державного казначейства або місцевим фінансовим органам (щодо використання бюджетних асигнувань);

— іншим користувачам згідно з чинним законодавством (зокрема, Національному банку, Державній комісії з цінних паперів і фондового ринку).

Відповідно до п. 12 «Порядку подання фінансової звітності», затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000р. № 419, перед складанням річної фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань.

Згідно зі статтею 10 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» періодичність проведення інвентаризації визначає власник (керівник) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з п.3 «Інструкції про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків» (затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994р. №69, зі змінами і доповненнями).

Проведення інвентаризації є обов'язковим перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилась не раніше 1 жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів може проводитись один раз на три роки, а бібліотечних фондів — один раз на п'ять років.

Основні концепції фінансового обліку й фінансової звітності, що засновані на характеристиках бухгалтерського обліку, вказують на концептуальні напрямки використання циклу облікової інформації.

Фундаментальними концепціями фінансового обліку є:

1. Умовність бухгалтерського обліку:

— умовності окремого підприємства,

— умови безперервності,

— умови єдиного вимірника,

— умови облікового періоду.

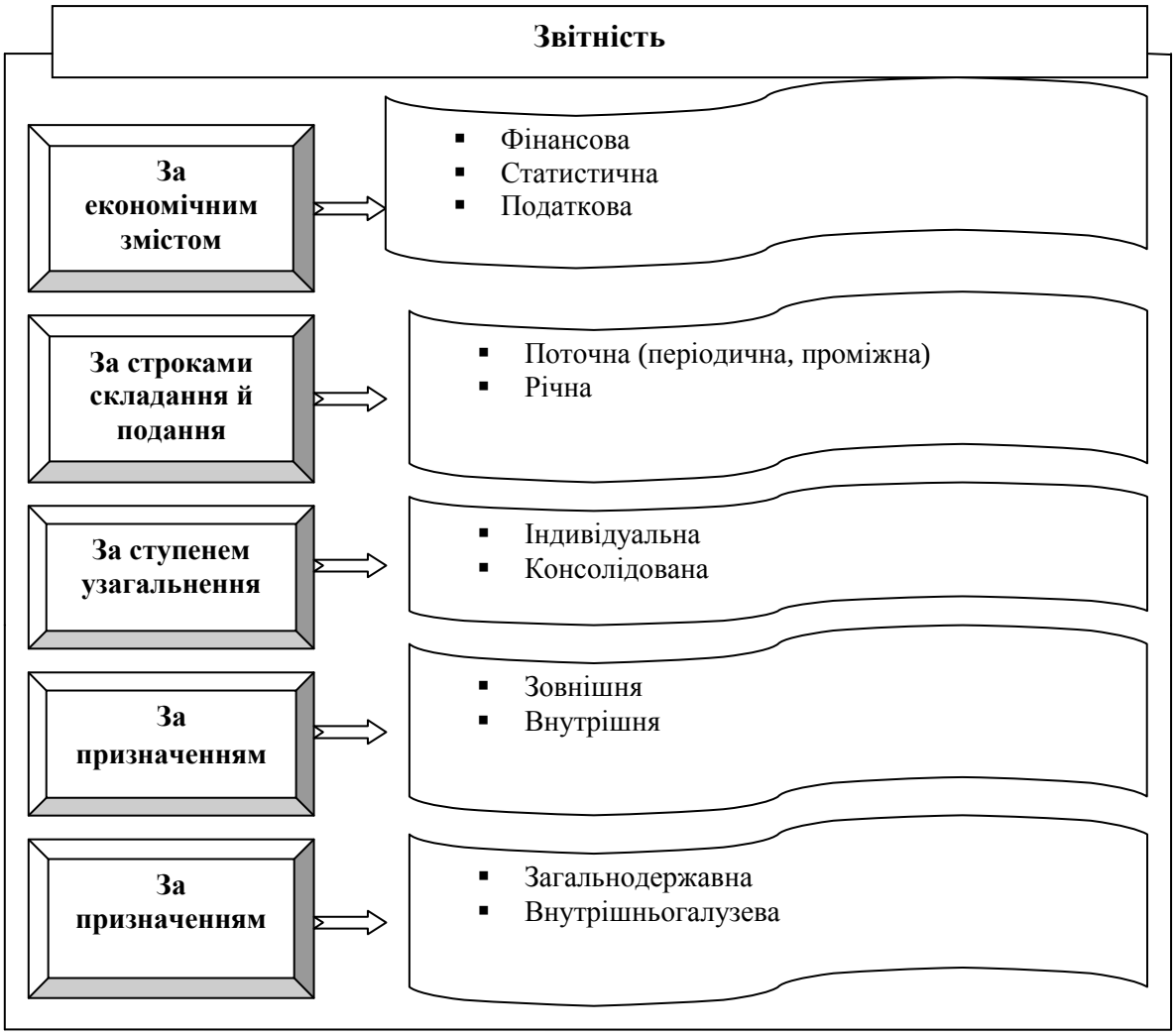

Рис. 2.5 – Групування звітності за ознаками та видами

2. Принципи фінансового обліку:

— собівартості,

— доходу,

— погодженості,

— розкриття інформації.

Ці принципи вказують напрямок використання основної моделі фінансового обліку:

Активи = Зобов'язання + Власний капітал.

Принцип доходів пов'язаний з моделлю звіту про фінансові результати:

Прибуток = Доходи – Видатки.

Цей принцип установлює, коли виторг буде визнаний і як буде вимірятися. Виторг має бути визнаний на момент надходження чистих активів у зв'язку з реалізацією товарів або послуг:

Виторг = Кошти (отримані) + Поточна ціна всіх отриманих негрошових компенсацій.

Принцип погодженості має відношення до звіту про прибутки (збитки). А саме, ресурси, які використовують для одержання виторгу, дорівнюють витратам. Принцип полягає в тому, що коли визнають виторг за період, тоді визнають усі витрати, понесені в зв'язку з одержанням доходів у звітному періоді.

Принцип повного розкриття інформації — інформація має бути представлена доступно. Це вимагає завершеної бухгалтерської звітності й приміток до фінансових звітів, які доповнюють цифри.

3. Обмеження фінансового обліку:

— обмеження порогів визнання;

— обмеження вартості;

— обмеження консерватизму.

Обмеження порогів визнання – якщо статті й суми, що мають невеликий розмір, не впливають на обґрунтованість рішень, їх називають несуттєвими, але обов'язково мають враховуватися.

Обмеження вартості – вартість інформації для осіб, які приймають рішення мусять бути вище, ніж вартість забезпечення цією інформацією.

Обмеження консерватизму – основну увагу необхідно приділяти запобіганню переоцінки активів, зобов'язань і витрат. У цих обмеженнях демонструють консервативні суми в звіті про прибуток (збитки), у балансі підприємства.

Якісними характеристиками є: доходність, доречність, достовірність, порівнянність.

Елементами фінансової звітності є: *активи, зобов'язання, капітал, доходи й витрати.*

Фінансова концепція капіталу полягає у визначенні капіталу як нетто-активу, або як власного ресурсу підприємства. Фізична концепція капіталу — виробнича потужність.

Вибір концепції капіталу при підготовці звітів залежить від інтересів користувачів. Обрана концепція вказує на мету, що має бути досягнута при визначенні прибутку.

Корегування рівня підтримки капіталу полягає в переоцінці активів і зобов'язань, які приводять до збільшення (зменшення) капіталу. Ці зміни не включають до звіту про фінансові результати, а показують у складі капіталу як резерв переоцінки.

Підтримка фінансового капіталу заснована на принципі, який полягає в тому, що прибуток вважають зароблениим, тільки якщо фінансова сума нетто-активів наприкінці звітного періоду перевищує фінансову суму нетто-активів на початку звітного періоду, після відрахування будь-яких розподілів доходу між власниками або їхніми внесками в поточному періоді.

Звітність більш широко висвітлює господарську діяльність підприємства, ніж баланс. Вона включає до свого складу ряд таблиць, що характеризують не тільки стан, але й рух у аналітичному розрізі основних засобів, виробничих запасів, грошових коштів, власного капіталу, структури

собівартості тощо. Її склад у значній мірі визначає завдання бухгалтерського обліку.

Щоб сформувати показники даних для відображення їх у звітності, необхідно здійснити обробку та підготовку інформації в такій послідовності:

1) організація системи складання звітності в межах підприємства;
2) інвентаризація майна і фінансових зобов'язань;
3) звірення підсумків аналітичного і синтетичного обліку;
4) виправлення в бухгалтерському обліку помилок, виявлених у ході підготовки звіту;
5) закриття рахунків з обліку доходів і витрат;
6) безпосереднє складання звітності;
7) затвердження звітності;
8) надання звітності до відповідних органів і т.д.

Статтю наводять у фінансовій звітності, якщо вона відповідає таким критеріям:

— існує ймовірність одержання в майбутньому економічної вигоди;
— стаття вірогідно визначена;
— є істотною.

Якщо на певний момент стаття не відповідає критеріям визнання, то вона може бути визнана пізніше, в результаті здійснення відповідних подій.

Активи в балансі визнають, якщо існує ймовірність одержання в майбутньому економічних вигід й їхня оцінка може бути вірогідно визначена. Актив не визнають, якщо за понесеними витратами неможливо визначити економічну вигоду після закінчення поточного періоду.

Зобов'язання визнають, якщо відтік ресурсів на підприємстві з певною ймовірністю приведе до економічних вигід і зобов'язання можуть бути обчислені з високим ступенем вірогідності після закінчення поточного періоду.

Доходи визнають, якщо збільшення майбутніх економічних вигід відповідає збільшенню активу або зменшенню зобов'язань, а також, якщо доходи визначають вірогідно. Визнання доходів відбувається одночасно зі збільшенням активів або зменшенням зобов'язань.

Витрати визнають, якщо зменшення майбутніх економічних вигід пов'язане зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань і їхня оцінка може бути вірогідно визначена.

На підставі Кодексу України «Про адміністративні правопорушення» (ст. 186-3) непредставлення, подавання звітів із запізненням, або в неповному обсязі, не за затвердженою формою або подання недостовірних даних спричиняє накладення адміністративних санкцій (штрафів) на посадових осіб у розмірі 10-15 неоподатковуваних податком мінімумів доходів громадян. У випадку повторного порушення, санкції застосовують у розмірі 15-25 неоподатковуваних податком мінімумів доходів громадян.

Запитання для контролю засвоєння знань

1. Які форми входять до повного складу річної фінансової звітності?
2. На яку дату подається річна фінансова звітність?
3. В які терміни подають квартальну фінансову звітність?
4. Яким користувачам підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність?
5. Які фундаментальні концепції покладені в основу фінансового обліку та звітності?
6. Які обмеження характерні для фінансового обліку?
7. У чому полягає фінансова концепція капіталу?
8. У якій послідовності обробляють інформацію для відображення даних у фінансовій звітності?
9. З яких елементів складається фінансова звітність?
10. Що являють собою якісні характеристики фінансової звітності?

ГЛОСАРІЙ
термінів, наведених в П(с)БУ

Термін	Визначення	Документ, в якому наведено визначення терміну
1	2	3
Аванси за будівельним контрактом	Грошові кошти або інші активи, отримані підрядником у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом	П(С)БО 18
Адміністративні витрати	Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства	П(С)БО 3 П(С)БО 16
Активний ринок	Ринок, якому властиві наступні умови: предмети, що продають і купують на цьому ринку, є однорідними; в будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною	П(С)БО 8
Активи	Ресурси, що контролюються підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід в майбутньому	Закон, П(С)БО1, П(С)БО 2
Активи програми	Активи фонду і кваліфікований страховий поліс	П(С)БО 26
Активи з розвідки запасів корисних копалин	Витрати, пов'язані з розвідкою та визначенням обсягів і якості запасів, корисних копалин, визнаних активами	П(С)БО 33
Активи фонду	Активи (окрім фінансових інструментів без права передачі, що емітовані платником внесків) юридичної особи (далі — фонд), діяльність якого спрямована на здійснення виплат його учасникам; які призначені тільки для довгострокових виплат його учасникам; на які не може бути звернене будь-яке стягнення, відповідно до Закону; та які не повертають платнику внесків, крім випадків, якщо залишки активів фонду перевищують зобов'язання за програмою з визначеною виплатою; або повертають платнику внесків для погашення вже здійснених ним виплат учасникам фонду	П(С)БО 26
Амортизація	Систематичний розподіл, що амортизується, вартості необоротних активів протягом терміну їх корисного використання (експлуатації)	П(С)БО 7
Актуарні прибутки (збитки)	Прибутки (збитки), які є різницею між попередніми актуарними припущеннями, і тим, що фактично відбулося, з урахуванням зміни актуарних припущень	П(С)БО26

Продовження глосарію

1	2	3
Актуарні припущення	Демографічні та фінансові припущення, які використовують для обчислення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою	П(С)БО 26
Амортизована собівартість фінансової інвестиції	Собівартість фінансової інвестиції з обліком часткового її списання, внаслідок зменшення корисності, збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії)	П(С)БО 12
Амортизована вартість	Первинна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їхньої ліквідаційної вартості	П(С)БО 7
Антирозбавляюча потенційна проста акція	Фінансовий інструмент або інша угода, конвертація яких у прості акції призведе до збільшення чистого прибутку (зменшення чистого збитку) на одну просту акцію від звичайної діяльності в майбутньому	П(С)БО 24
Асоційоване підприємство	Підприємство, на яке інвестор має суттєвий вплив і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора	П(С)БО3
Баланс	Звіт про фінансове становище підприємства, що відображає на певну дату його активи, зобов’язання і власний капітал	П(С)БО1
Балансова вартість активу	Вартість активу, за якою його включають до підсумку балансу	П(С)БО 32
Безнадійна дебіторська заборгованість	Поточна дебіторська заборгованість, відносно якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою закінчується термін позовної давності	П(С)БО 10
Біологічний актив	Тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди	П(С)БО 30
Біологічні перетворення	Процес якісних і кількісних змін біологічних активів	П(С)БО 30
Близькі члени родини	Чоловік або дружина і родичі (визнані такими згідно до законодавства) фізичної особи, що є пов’язаною стороною, які можуть впливати або перебувають під впливом такої фізичної особи щодо прийняття рішень з фінансової, господарської та комерційної політики підприємства	П(С)БО 23
Бухгалтерська звітність	Звітність, яку складають на основі даних бухгалтерського обліку, для задоволення потреб певних користувачів	П(С)БО 1
Бухгалтерський облік	Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання і передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень	Закон
Будівельний контракт	Договір про будівництво	П(С)БО 18

Продовження глосарію

1	2	3
Будівництво	Спорудження нового об’єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об’єктів, виконання монтажних робіт	П(С)БО 18
Валюта звітності	Грошова одиниця України	П(С)БО 21
Валютний курс	Установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни	П(С)БО 21
Валютний ризик	Ймовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися в результаті зміни валютного курсу	П(С)БО 13
Валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом	Сума перевищення витрат підрядника і визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту	П(С)БО 18
Вартість використання	Теперішня вартість наступних грошових потоків, які, як очікується, виникнуть від використання активу і його ліквідації	П(С)БО 27
Вартість поточних робіт, виконаних працівником	Збільшення теперішньої вартості зобов’язання за програмою з визначеною виплатою в результаті виконання робіт працівником у звітному періоді	П(С)БО 26
Вартість раніше виконаних робіт працівником	Збільшення теперішньої вартості зобов’язання за програмою з визначеною виплатою щодо робіт, виконаних працівником у попередніх періодах, яке виникає у звітному періоді в результаті запровадження виплат по закінченні трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам або в результаті їхніх змін	П(С)БО 26
Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом	Сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника і визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту	П(С)БО 18
Внутрішньо-групові операції	Операції між материнським і дочірнім підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи	П(С)БО 20
Внутрішньогосподарський (управлінський) облік	Система обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством	Закон
Внутрішньо-групові операції	Операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи	П(С)БО 20
Внутрішньогосподарські розрахунки	Розрахунки, що виникають у результаті господарських операцій між структурними підрозділами підприємства, виділеними як сегменти, з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов’язань	П(С)БО 29
Вилучений капітал	Частка в активах підприємства, що залишається після відрахування його зобов’язань	П(С)БО 2

Продовження глосарію

1	2	3
Відстрочені податкові активи	Сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок: — тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню; — перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді; — перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо	П(С)БО 2 П(С)БО17
Відстрочені податкові зобов'язання	Суми податку на прибуток, що будуть сплачуватися в наступних періодах з тимчасових податкових різниць, які підлягаю оподаткуванню	П(С)БО 2 П(С)БО 17
Відстрочений податок на прибуток	Сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом	П(С)БО 17
Відхилення від ціни за будівельним контрактом	Зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно-якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту	П(С)БО 18
Вигоди від відновлення корисності	Величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (у межах балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності, без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності) перевищує його балансову (залишкову) вартість	П(С)БО 28
Витрати	Зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що спричиняють зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)	П(С)БО 1, П(С)БО 3
Витрати майбутніх періодів	Витрати, що мали місце протягом поточного або попереднього звітного періодів, але їх відносять до наступних звітних періодів	П(С)БО 2
Витрати на збут	Витрати підприємства, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг)	П(С)БО 3, П(С)БО 16
Витрати за будівельним контрактом	Собівартість робіт за будівельним контрактом	П(С)БО 18
Витрати на відсотки за програмою	Збільшення протягом звітного періоду теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою в результаті наближення остаточного розрахунку	П(С)БО 26
Витрати на місці продажу	Витрати, пов'язані з продажем біологічних активів і сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема: комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі	П(С)БО 30

Продовження глосарію

1	2	3
	податки, що сплачують при реалізації продукції	
Витрати на розвідку запасів корисних копалин	Витрати, які виникають у зв'язку з розвідкою та визначенням обсягів і якості запасів корисних копалин за період, після якого визначена технічна можливість та економічна доцільність їх видобутку	П(С)БО 33
Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню	Виплати за невідпрацьований час, право на які не поширюється на майбутні періоди	П(С)БО 26
Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню	Виплати за невідпрацьований час, право на отримання яких працівником може бути використано в майбутніх періодах	П(С)БО 26
Виплати інструментами власного капіталу підприємства	Виплати працівнику, за якими йому надають право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов'язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством	П(С)БО 26
Виплати по закінченні трудової діяльності	Виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника	П(С)БО 26
Виплати при звільненні	Виплати працівнику, які підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку, або за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку	П(С)БО 26
Власний капітал	Частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань	П(С)БО1, П(С)БО 2, П(С)БО 3
Внутрішньо-групове сальдо	Сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньо-групових операцій	П(С)БО 20
Внутрішня вартість	Різниця між справедливою вартістю акцій, на які постачальник товарів (робіт, послуг) має за договором про платіж на основі акцій право підписатися або отримати, та вартістю, яку йому має бути сплачено за ці акції	П(С)БО 34
Втрати від участі в капіталі	Збитки від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведуть методом участі в капіталі	П(С)БО 3, П(С)БО 16

Продовження глосарію

1	2	3
Втрати від зменшення корисності	Сума, на яку балансова (залишкова) вартість активу, перевищує суму його очікуваного відшкодування	П(С)БО 28
Витрати (дохід) з податку на прибуток	Загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка обчислена з облікового прибутку (збитку) і складається з поточного податку на прибуток, з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу	П(С)БО 17
Гарантована ліквідаційна вартість	1) для орендаря — частина ліквідаційної вартості, яку гарантує сплатити орендар або пов'язана з ним сторона; 2) для орендодавця — частина ліквідаційної вартості, яку гарантує сплатити орендар або незалежна третя сторона, здатна за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією	П(С)БО 14
Гарантовані виплати працівнику	Виплати працівнику, які не залежать від майбутньої трудової діяльності	П(С)БО 26
Географічний сегмент	Відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та / або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі, яка відрізняється від інших: — економічними і політичними умовами географічного регіону; — взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах; — територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт, послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг); — характерними для географічного регіону ризиками діяльності; — правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах	П(С)БО 29
Господарський сегмент	Відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та /або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: — видом продукції (товарів, робіт, послуг); — способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг); — характером виробничого процесу; — ризиками, характерними для цієї діяльності; — категорією покупців	П(С)БО 29

Продовження глосарію

1	2	3
Гудвіл	Перевищення вартості придбання над часткою покупця в справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання	П(С)БО 19
Група	Материнське (холдингове) підприємство і його дочірні підприємства	П(С)БО 4
Група активів, яка генерує грошові потоки	Мінімальна група активів, використання якої приводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів (груп активів)	П(С)БО 28
Група біологічних активів	Сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин	П(С)БО 30
Група основних засобів	Сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням і умовами використання необоротних матеріальних активів	П(С)БО 7
Група вибуття	Сукупність активів, які плануються для продажу або відчуження іншим способом, однією операцією та зобов'язання, прямо пов'язані з такими активами, які будуть передані (погашені) в результаті такої операції	П(С)БО 27
Група нематеріальних активів	Сукупність однотипних за призначенням і умовами використання нематеріальних активів	П(С)БО 8
Господарська операція	Дія або подія, що спричиняє зміну в структурі активів або зобов'язань, власному капіталі підприємства	Закон
Господарська одиниця за межами України	Дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України.	П(С)БО 21
Грошові кошти	Готівка, кошти на рахунках в банках і депозити до запитання	П(С)БО 4
Дата балансу	Дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду	П(С)БО 6
Дата отримання	Дата, на яку контроль за чистими активами і діяльністю підприємства, що купується, переходить до покупця	П(С)БО 19
Дата придбання	Дата, на яку контроль за чистими активами і діяльністю підприємства, що купується, переходить до покупця	П(С)БО 19
Дата угоди	Дата досягнення домовленості між учасниками про об'єднання підприємств та / або видів їх господарської діяльності	П(С)БО 19

Продовження глосарію

1	2	3
Дата обміну	Дата придбання, якщо об'єднання підприємств та / або видів їх господарської діяльності досягається в одній операції обміну. Якщо таке об'єднання здійснюється більш ніж за однією операцією обміну (зокрема, коли об'єднання здійснюється поетапно, шляхом послідовного придбання пакетів акцій); датою обміну вважають дату, на яку кожна окрема фінансова інвестиція відображена покупцем у бухгалтерському обліку	П(С)БО 19
Діяльність, що припиняється	Ліквідований або визнаний таким, що утримується для продажу, компонент підприємства, який являє собою: а) відособлений напрямок або сегмент діяльності підприємства; б) частину єдиного скоординованого плану відмови від окремого напрямку або сегмента діяльності підприємства; в) дочірнє підприємство, яке було придбане виключно з метою його перепродажу	П(С)БО 27
Дебіторська заборгованість	Сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату	П(С)БО 10
Дебітори	Юридичні й фізичні особи, які в результаті минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів	П(С)БО 10
Дебіторська заборгованість не призначена для перепродажу	Дебіторська заборгованість, яка виникає в результаті надання коштів, продажу інших активів, робіт, послуг безпосередньо боржнику і не є фінансовим активом, призначеним для перепродажу	П(С)БО13
Дивіденди	Частка прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства	П(С)БО 15
Договір про платіж на основі акцій	Договір між підприємством та іншою стороною (включаючи працівника) про поставки товарів (робіт, послуг) з розрахунками на основі акцій, за яким після виконання визначених цим договором умов підприємство має погасити зобов'язання коштами (іншими активами) в сумі, яка визначається на основі вартості акцій (інших інструментів власного капіталу), або передати інструменти власного капіталу	П(С)БО 34
Довготермінова дебіторська заборгованість	Заборгованість фізичних і юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після 12 місяців з дати балансу	П(С)БО 2, П(С)БО 10
Довготермінові кредити банків	Зобов'язання, які будуть гаситися протягом 12 місяців з дати складання балансу, а також короткострокові кредити, що перейшли до розряду довгострокових	П(С)БО 2
Довгострокові біологічні активи	Усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами	П(С)БО 30

Продовження глосарію

1	2	3
Додаткові біологічні активи	Біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень	П(С)БО 30
Довготермінові зобов'язання	Зобов'язання, які будуть погашені у термін, що перевищує 12 календарних місяців, або протягом терміну, що перевищує операційний цикл, якщо він більше одного року, тобто зобов'язання, що не є поточними	П(С)БО 2, П(С)БО 11
Довготермінові фінансові інвестиції	Фінансові інвестиції на період більше одного року, а також всі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в який-небудь момент	П(С)БО 2
Додатково вкладений капітал	Сума, на яку вартість реалізації випущених акцій, перевищує їхню номінальну вартість	П(С)БО 2
Дослідження	Заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше, з метою отримання нових наукових і технічних знань	П(С)БО 8
Доходи	Збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)	П(С)БО 1
Дочірнє підприємство	Підприємство, що знаходиться під контролем материнського (холдингового) підприємства	П(С)БО 19
Запаси	Активи, які утримують для подальшого продажу, за умови звичайної господарської діяльності; знаходяться у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримують для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг, а також управління підприємством	П(С)БО 9
Запозичення	Позики, векселі, облігації та інші види короткострокових і довгострокових зобов'язань, на які нараховують відсотки	П(С)БО 31
Заохочувальні виплати за будівельним контрактом	Додаткові суми, що сплачують підряднику за виконання (перевиконання) умов контракту	П(С)БО 18
Знос необоротних активів	Сума амортизації об'єкта основних засобів з початку їх корисного використання	П(С)БО 7
Звітний сегмент	Господарський або географічний сегмент, який визначений підприємством за критеріями, наведеними в пунктах 6-9 Положення (стандарту) 29, щодо якого має розкриватися інформація в річній фінансовій звітності	П(С)БО 29
Збиток	Перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання якого були зроблені ці витрати	П(С)БО 3
Зменшення корисності	Втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування	П(С)БО 7
Забезпечення	Зобов'язання з невизначеними сумами або часом погашення на дату балансу	П(С)БО 11

Продовження глосарію

1	2	3
Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Суми нарахованих у звітному періоді витрат і платежів (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання), які будуть здійснюватися в майбутніх звітних періодах	П(С)БО 2
Звичайна діяльність	Будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що забезпечують її, або виникають у результаті її проведення	П(С)БО 3
Звіт про рух грошових коштів	Звіт, що відображає надходження і витрачення грошових коштів унаслідок діяльності підприємства в звітному періоді	П(С)БО 1
Звіт про власний капітал	Звіт, що відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду	П(С)БО 1
Звіт про фінансові результати	Звіт про прибутки, витрати і фінансові результати діяльності підприємства	П(С)БО 1
Зобов'язання	Заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди	Закон, П(С)БО 1, П(С)БО 2
Ідентифіковані активи та зобов'язання	Придбані активи і зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу, встановленим П(с)БУ 2 «Баланс»	П(С)БО 19
Інвестиційна діяльність	Придбання і реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів	П(С)БО 4
Інвестиційна нерухомість	Власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовані на землі, та утримують з метою отримання орендних платежів та / або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети чи продажу в процесі звичайної діяльності	П(С)БО 32
Індекс інфляції	Індекс інфляції, оприлюднений центральним органом виконавчої влади у галузі статистики	П(С)БО 22
Інструмент власного капіталу	Контракт, який підтверджує право на частку в активах підприємства, яка залишається після відрахування сум за усіма його зобов'язаннями	П(С)БО 13
Іноземна валюта	Валюта інша, ніж валюта звітності	П(С)БО 21
Інструмент хеджирування	Похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов'язання, справедлива вартість яких та грошові потоки від яких, як очікується, будуть компенсувати зміни справедливої вартості або потоку грошових коштів об'єкта хеджирування	П(С)БО 13

Продовження глосарію

1	2	3
Інший додатковий капітал	Інший капітал, отриманий унаслідок дооцінки необоротних активів, безкоштовно отриманих активів від інших юридичних і фізичних осіб	П(С)БО 2
Інші довгострокові виплати працівнику	Виплати працівнику (окрім виплат по закінченні трудової діяльності, виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, в якому працівник виконував відповідну роботу	П(С)БО 26
Капіталізація фінансових витрат	Включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу	П(С)БО 31
Кваліфікаційний актив	Актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення	П(С)БО 31
Кваліфікований страховий поліс	Виданий страховиком, який не є пов'язаною стороною страхувальника, страховий поліс, на який не може бути звернене будь-яке стягнення відповідно до Закону, страхові виплати (надходження) за яким (полісом) використовують для виплати працівникам страхувальника за програмами з визначеною виплатою та не повертають страхувальнику, крім випадків, якщо такі виплати (надходження) перевищують зобов'язання працівникам за умовами полісу або повертають страхувальнику для погашення вже здійснених ним виплат працівникам	П(С)БО 26
Компонент підприємства	Одиниця (група одиниць), яка генерує грошові кошти і може бути відділена операційно та забезпечує діяльність з виробництва та / або продажу продукції (робіт, послуг)	П(С)БО 27
Консолідована фінансова звітність	Фінансова звітність, що відображає фінансове становище, результати діяльності і рух грошових коштів юридичних осіб і дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці	Закон, П(С)БО 1
Контроль	Вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою отримання вигід від його діяльності	П(С)БО 19
Контрольні учасники	Учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю	П(С)БО 12
Контракт з фіксованою ціною	Договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (кв. м, кількість місць тощо)	П(С)БО 18
Контракт за ціною «витрати плюс»	Договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини)	П(С)БО 18
Короткотермінові кредити банків	Зобов'язання підприємства перед банками, які мають бути виконані протягом терміну, який не перевищує одного року з дати балансу, а також зобов'язання за кредитами	П(С)БО 2

Продовження глосарію

1	2	3
	(позиками), термін погашення яких закінчився на дату балансу	
Користувачі фінансової звітності	Фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень	Закон, П(С)БО 1
Коефіцієнт ефективності хеджирування	Частка від ділення відповідно зміни справедливої вартості або грошового потоку об’єкта хеджирування на змінення справедливої вартості або грошового потоку від інструмента хеджирування	П(С)БО 13
Коефіцієнт коригування	Відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності	П(С)БО 22
Кредитний ризик	Ймовірність втрат однієї зі сторін, яка уклала контракт про придбання фінансового інструмента, у результаті невиконання зобов’язання іншою стороною	П(С)БО 13
Курсова різниця	Різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах	П(С)БО 21
Кумулятивний приріст інфляції	Добуток індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний	П(С)БО 22
Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення терміну їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов’язаних із продажем (ліквідацією)	П(С)БО 7
Малоцінні й швидкозношувані предмети	Предмети, що використовують не більше одного року, або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року	Інструкція
Малоцінні й швидкозношувані нематеріальні активи	Необоротні активи, термін корисного використання яких не більше одного року	Інструкція
Материнське (холдингове) підприємство	Підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств	П(С)БО 19
Методи оцінки вибуття запасів	Методи, що використовують при відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті	П(С)БО 9
Метод участі в капіталі	Метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об’єкта інвестування	П(С)БО 3
Метод ефективної ставки процента	Метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким суму амортизації визначають як різницю між прибутком за фіксованою ставкою і добутком ефективної ставки і амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховують процент	П(С)БО 12

Продовження глосарію

1	2	3
Мінімальні орендні платежі	Платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені: 1) для орендаря — на суму його гарантованої ліквідаційної вартості; 2) для орендодавця — на суму його гарантованої ліквідаційної вартості	П(С)БО 14
Монетарні статті	Статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів	П(С)БО 21
Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку	Нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи і методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, яка не суперечить міжнародним стандартам	Закон
Несприятливі контракти	Контракти, у виконанні яких підприємство не зацікавлено внаслідок їх збитковості або інших причин, і готове передати їх іншим підприємствам	П(С)БО 19
Накопичена амортизація	Сума амортизації об’єкту нематеріальних активів з початку його корисного використання	П(С)БО 8
Негрошові операції	Операції, що не вимагають використання грошових коштів і їх еквівалентів	П(С)БО 4
Негарантована ліквідаційна вартість	Частина ліквідаційної вартості об’єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов’язаною з ним стороною	П(С)БО 14
Невідмовна орендна угода	Орендна угода, за якою орендар на початок строку оренди сплатив таку суму орендної плати, яка дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди, або яка може бути розірвана тільки: 1) з дозволу орендодавця; 2) якщо відбулася певна непередбачена подія; 3) у разі укладання орендарем нової угоди про оренду цього ж активу або замість нього іншого, аналогічного за призначенням активу, з тим самим орендодавцем	П(С)БО 14
Немонетарні статті	Статті інші, ніж монетарні статті балансу	П(С)БО 21
Непередбачена орендна плата	Частина орендної плати, яка не зафіксована конкретною сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотка тощо)	П(С)БО 14
Немонетарні активи	Всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів і дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей	П(С)БО 19
Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи	Капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких, за призначенням на дату балансу, не відбулося	П(С)БО 8

Продовження глосарію

1	2	3
Необоротні активи	Активи, призначені для використання протягом більше одного року (операційного циклу), тобто всі активи, що не є оборотними	П(С)БО 2
Несплачений капітал	Заборгованість власників (учасників) за внесками до статутного капіталу	П(С)БО 2
Нематеріальний актив	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми і може бути ідентифікований	П(С)БО 8
Неподібні активи	Активи, що мають різні справедливі вартості й різні функціональні призначення	П(С)БО 7
Непередбачені зобов'язання	Являють собою: 1) зобов'язання, яке може виникнути внаслідок минулих подій й існування якого буде підтверджено тільки тоді, коли станеться одна або більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; 2) справжнє зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для урегулювання зобов'язання треба буде використати ресурси, що втілюють в собі економічні вигоди, або суму зобов'язання не можна достовірно визначити	П(С)БО 11
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Сума прибутку, реінвестована в підприємство, або сума непокритого збитку	П(С)БО 2
Нереалізовані прибутки і збитки від внутрішньо-групових операцій	Прибутки і збитки, що виникають в результаті внутрішньо-групових операцій (продажу продукції, виконання робіт, послуг) і включаються до балансової вартості запасів підприємства	П(С)БО 20
Нормальна потужність	Очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий при звичайній діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів з обліком запланованого обслуговування виробництва	П(С)БО 16
Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньо-групових операцій	Прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньо-групових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства	П(С)БО 20
Надзвичайні прибутки	Прибутки, що виникають внаслідок надзвичайних подій	П(С)БО 3
Надзвичайні витрати	Втрати і витрати від надзвичайних подій	П(С)БО 3
Надзвичайна подія	Подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства і про яку не передбачається, що вона буде повторюватися періодично або в кожному подальшому звітному періоді	П(С)БО 3

Продовження глосарію

1	2	3
Нормальна потужність	Очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий за умови звичайної діяльності підприємства на протязі кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва	П(С)БУ 16
Норма капіталізації фінансових витрат	Частка від ділення середньозваженої величини фінансових витрат та суми всіх непогашених запозичень (крім тих, що безпосередньо пов'язані з кваліфікаційним активом або мають цільове призначення) підприємства протягом звітного періоду	П(С)БО 31
Оборотні активи	Грошові кошти й їх еквіваленти, не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу або протягом 12 місяців з дати балансу	П(С)БО 2
Об'єднання підприємств та / або видів їх господарської діяльності	Поєднання окремих підприємств та / або видів їх діяльності в одне підприємство з метою одержання доходів, зниження витрат або отримання економічних вигод в інший спосіб. Поєднання може відбуватися шляхом приєднання одного підприємства (його компонента) до іншого, придбання всіх чистих активів (деяких чистих активів), прийняття зобов'язань або придбання капіталу іншого підприємства з метою одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства	П(С)БО19
Об'єкт основних засобів	Закінчений прилад з усіма пристроями до нього або окремий конструктивно відособлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відособлений комплекс конструктивно об'єднаних предметів одного чи різного призначення, що мають для їх обслуговування загальне пристосування, обладнання, управління й єдиний фундамент, внаслідок чого кожний предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів або частина такого об'єкту, що контролюється підприємством	П(С)БО 7
Об'єкт обліку витрат	Продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, що вимагають визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат	П(С)БО 16
Об'єкт будівництва	Сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюють за єдиним проектом	П(С)БО 18
Обліковий прибуток (збиток)	Сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період	П(С)БО 17
Операція в іноземній валюті	Господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті	П(С)БО 21
Операційна діяльність	Основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю	П(С)БО 3, П(С)БО 4

Продовження глосарію

1	2	3
Операційна нерухомість	Власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовані на землі, і утримують з метою використання для виробництва або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях	П(С)БО 32
Операційний цикл	Проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності й отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг	П(С)БО 2
Операції пов’язаних сторін	Передача активів або зобов’язань однією пов’язаною стороною іншим пов’язаним сторонам	П(С)БО 23
Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій	Операція, за якою заборгованість за придбані (отримані) товари (роботи, послуги) підприємство погашає інструментами власного капіталу (в тому числі акціями або опціонами на акції) та / або коштами (іншими активами) в сумі, яку визначають на основі вартості акцій, або інших інструментів власного капіталу	П(С)БО 32
Опціон на акції	Договір, який надає утримувачеві право (але не зобов’язує) підписатися на акції підприємства з фіксованою ціною або ціною, яку можна визначити на конкретний період	П(С)БО 32
Опціон оновлений	Опціон на нові акції, який укладають, якщо акції використовую для забезпечення відповідності ціні здійснення попереднього опціону на акції	П(С)БО 32
Остаточний розрахунок за програмою з визначеною виплатою	Дія підприємства, якою анулюють всі подальші зобов’язання щодо частини або повного обсягу виплат за програмою з визначеною виплатою, зокрема одноразова сплата грошовими коштами учасникам програми	П(С)БО 26
Основна діяльність	Операції, пов’язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які не є метою створення підприємства, і забезпечують основну частку його прибутку	П(С)БО 3
Основні засоби	Матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у виробництві або постачанні товарів, наданні послуг, здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше року)	П(С)БО 7
Обтяжуючий контракт	Контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту	П(С)БО 11
Облікова оцінка	Попередня оцінка, яку використовує підприємство з метою розподілу витрат і прибутків між відповідними звітними періодами	П(С)БО 6

Продовження глосарію

1	2	3
Облікова політика	Сукупність принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання фінансової звітності	Закон, П(С)БО 1
Об’єкт хеджирування	Актив, зобов’язання або наступна операція, яка створює для підприємства ризик зміни справедливої вартості цих активів і зобов’язань, або зміни грошових потоків, пов’язаних із майбутньою операцією	П(С)БО 13
Оренда	Угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку	П(С)БО 14
Об’єкт витрат	Продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, який потребує визначення пов’язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат	П(С)БО 16
Операційна оренда	Оренда інша, ніж фінансова	П(С)БО 14
Орендна ставка відсотка	Ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості, дорівнює справедливій вартості об’єкта фінансової оренди на початок строку оренди	П(С)БО 14
Прибутки	Збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, що викликають зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок ресурсів власників)	П(С)БО 1
Прибутки майбутніх періодів	Прибутки, отримані протягом звітного або попередніх звітних періодів, що відносять до наступних звітних періодів	П(С)БО 2
Провідний управлінський персонал	Персонал, відповідальний за керівництво, планування та контролювання діяльності підприємства	П(С)БО 23
Податкова база активу і зобов’язання	Оцінка активу і зобов’язання, яку використовують з метою оподаткування цього активу і зобов’язання при визначенні податку на прибуток	П(С)БО 17
Податки з надзвичайних прибутків	Суми податків з прибутку від надзвичайних подій, що підлягають сплаті	П(С)БО 3
Податковий прибуток (збиток)	Сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об’єктом оподаткування за звітний період	П(С)БО 17
Поточні біологічні активи	Біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи, приносити економічні вигоди в інший спосіб протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі	П(С)БО 30
Прибуток від участі в капіталі	Прибуток, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведуть методом участі в капіталі	П(С)БО 3

Продовження глосарію

1	2	3
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	Різниця між залишком коштів на кінець року до коригування та скоригованим за Положенням (стандартом) 22 залишком коштів на кінець року у звіті про рух грошових коштів	П(С)БО 22
Прибуток від активів програми	Дохід, отриманий від активів фонду, за вирахуванням витрат на його управління, податків і зборів (обов'язкових платежів), сплачуваних безпосередньо цим фондом	П(С)БО 26
Поточна дебіторська заборгованість	Сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу, або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу	П(С)БО 10
Поточний податок на прибуток	Сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді, відповідно до податкового законодавства	П(С)БО 17
Поточні виплати працівнику	Виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, в якому працівник виконував відповідну роботу	П(С)БО 26
Пайовий капітал	Сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, передбачена установчими документами	П(С)БО 2
Первинний документ	Документ, який містить відомості про господарську операцію і підтверджує її здійснення	Закон
Первинна вартість	Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів	П(С)БО 7
Переоцінена вартість	Вартість необоротних активів після їхньої переоцінки	П(С)БО 7
Підрядник	Юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені ним роботи та передає їх замовникові	П(С)БО 18
Подібні активи	Активи, що мають однакове функціональне призначення й однакову справедливу вартість	П(С)БО 7
Претензія за будівельним контрактом	Сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту	П(С)БО 18
Прибуток	Сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати	П(С)БО 3
Примітки до фінансових звітів	Сукупність показників і пояснень, що забезпечує деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, а також іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами)	П(С)БО 1
Принцип бухгалтерського обліку	Правило, яким треба керуватися при вимірюванні, оцінці й реєстрації господарських операцій, при відображені їх результатів у фінансовій звітності	Закон, П(С)БО 1

Продовження глосарію

1	2	3
Придбання	Об’єднання підприємств, у результаті якого покупець отримує контроль над чистими активами і діяльністю інших підприємств, в обмін на передачу активів, прийняття на себе зобов’язань або випуск акцій	П(С)БО 19
Програми виплат за участю кількох роботодавців	Недержавні програми з визначеним внеском або з визначеною виплатою, які використовують сукупність унесених різними підприємствами активів, що не перебувають під спільним контролем, для здійснення виплат працівникам більше ніж одного підприємства	П(С)БО 26
Програми з визначеною виплатою	Усі програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском	П(С)БО 26
Програми з визначеним внеском	Програми виплат по закінченні трудової діяльності, за якими підприємство сплачує визначені відрахування фонду і не матиме зобов’язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов’язаних з виконанням ними робіт у звітному та попередніх періодах	П(С)БО 26
Програми виплат по закінченні трудової діяльності	Угоди, за якими підприємство здійснює виплати працівникам по закінченні ними трудової діяльності	П(С)БО 26
Програми виплат інструментами власного капіталу підприємства	Угоди, за якими підприємство здійснює виплати своїм працівникам інструментами власного капіталу	П(С)БО 26
Проміжні рахунки	Рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати	П(С)БО 18
Проценти	Плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум заборгованості підприємству	П(С)БО 15
Початок строку оренди	Дата, яка настає раніше — дата підписання орендної угоди або дата прийняття сторонами зобов’язань щодо основних положень угоди про оренду	П(С)БО 14
Потенційна проста акція	Фінансовий інструмент або інша угода, які дають право на отримання простих акцій	П(С)БО 24
Подія після дати балансу	Подія, яка відбувається між датою балансу та датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготованої до оприлюднення, та вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності й рух коштів підприємства	П(С)БО 6
Процентний ризик	Ймовірність того, що вартість фінансового інструменту буде змінюватися в результаті зміни процентних ставок	П(С)БО 13

Продовження глосарію

1	2	3
Похідний фінансовий інструмент	Фінансовий інструмент, розрахунки за яким здійснюватимуться у майбутньому; вартість якого змінюється в результаті зміни процентної ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, рейтингу (індексу) або інших змінних, які є базисними; який не потребує початкових інвестицій.	П(С)БО13
Прямі витрати	Витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об’єкту витрат економічно доцільним шляхом	П(С)БО 16
Резервний капітал	Сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або засновницькими документами, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства	П(С)БО 2
Робота, виконана працівником	Виконання обов’язків працівником відповідно до угоди з підприємством	П(С)БО 26
Розробка	Застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно удосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання	П(С)БО 8
Розбавляюча потенційна проста акція	Фінансовий інструмент або інша угода, конвертація яких у прості акції призведе до зменшення чистого прибутку (збільшення чистого збитку) на одну просту акцію від звичайної діяльності у майбутньому	П(С)БО 24
Розвідка запасів корисних копалин	Пошук та визначення обсягів та якості корисних копалин, включаючи нафту, природний газ та інші невідтворювані природні ресурси, який здійснює підприємство після отримання права на розвідку запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки (території), а також визначення технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин	П(С)БО 33
Розкриття	Надання інформації, яка є істотною для користувачів фінансової звітності	П(С)БО 1
Роялті	Платежі будь-якого виду, одержані як винагорода за користування або надання права на користування будь-яким авторським правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, уключаючи комп’ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення; за придбання будь-якого патенту, зареєстрованого знака на товари та послуги чи торгової марки, дизайну, секретного креслення, моделі, формули, процесу, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау)	П(С)БО 15

Продовження глосарію

1	2	3
Ринкова вартість фінансової інвестиції	Сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку	П(С)БО 12
Ризик грошового потоку	Ймовірність зміни величини майбутнього грошового потоку, пов'язаного з монетарним фінансовим інструментом	П(С)БО 13
Ризик ліквідності	Ймовірність втрат в результаті неспроможності виконати свої зобов'язання у зв'язку з неможливістю реалізувати фінансові активи за справедливою вартістю	П(С)БО 13
Ринковий ризик	Ймовірність того, що вартість фінансового інструменту буде змінюватися в результаті змінення ринкових цін, незалежно від того, чи викликані ці зміни факторами, властивими конкретному типу цінних паперів або їх емітенту, або факторами, що впливають на вартість усіх цінних паперів в обігу на ринку	П(С)БО 13
Рух грошових коштів	Надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів	П(С)БО 4
Пов'язані сторони	Особи, відносини між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу, або здійснювати істотний вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною	П(С)БО 2
Подія після дати балансу	Подія, що відбувається між датою балансу і датою затвердження керівником фінансової звітності, підготованої для оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансове становище, результати діяльності та рух коштів підприємства	П(С)БО 6
Поточні зобов'язання	Зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу	П(С)БО 2
Поточні фінансові інвестиції	Фінансові інвестиції на термін, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, що є еквівалентами грошових коштів)	П(С)БО 2
Поточна дебіторська заборгованість	Сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після 12 місяців з дати балансу	П(С)БО 10
Поточна заборгованість за довготерміновими зобов'язаннями	Частина довгострокової заборгованості, що підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу	П(С)БО 2
Початок строку оренди	Дата, що настає раніше — дата підписання орендної угоди або дата прийняття сторонами зобов'язань за основними положеннями угоди про оренду	П(С)БО 14
Середньорічна кількість простих акцій	Середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного року	П(С)БО 24

Продовження глосарію

1	2	3
Сільськогосподарська продукція	Актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання	П(С)БО 30
Сільськогосподарська діяльність	Процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та / або додаткових біологічних активів	П(С)БО 30
Складний фінансовий інструмент	Фінансовий інструмент, що містить компонент фінансового зобов'язання і компонент інструмента власного капіталу	П(С)БО 13
Скоригований чистий прибуток (збиток)	Чистий прибуток (збиток) після вирахування дивідендів на привілейовані акції, скоригований на вплив розбавляючих простих акцій	П(С)БО 24
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	Середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на кількість потенційних простих акцій	П(С)БО 24
Скорочення програми з визначеною виплатою	Дія підприємства, що призводить до суттєвого скорочення кількості працівників, охоплених програмою, або до змін умов програми з визначеною виплатою, внаслідок яких виконання робіт теперішніми працівниками в майбутньому не враховуватиметься під час визначення виплат або враховуватиметься лише при визначенні зменшення таких виплат	П(С)БО 26
Собівартість кваліфікаційного активу	Витрати на придбання, будівництво, створення, виготовлення, виробництво, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, в якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу (далі — витрати на створення кваліфікаційного активу)	П(С)БО 31
Справжня вартість	Дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування, що, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язань у процесі звичайної діяльності підприємства	П(С)БО 11
Спільна діяльність	Господарська діяльність із створенням або без створення юридичної особи, що є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними	П(С)БО 12
Спільний контроль	Розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності	П(С)БО 12
Сумнівні борги	Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, відносно якої існує невпевненість в її погашенні боржником	П(С)БО 10
Справедлива вартість	Сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язань в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами	П(С)БО 19

Продовження глосарію

1	2	3
Стаття	Елемент фінансового звіту, що відповідає критеріям, встановленим П(с)БО 1	П(С)БО 1
Ставка відсотка на можливі позики орендаря	Ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди	П(С)БО 14
Строк оренди	Період дії невідмовної орендної угоди, а також період продовження цієї угоди, обумовлений на початку строку оренди	П(С)БО 14
Сума очікуваного відшкодування	Сума, очікувана до відшкодування вартості необоротного активу під час його майбутнього використання, включаючи ліквідаційну вартість	П(С)БО 7
Строк корисного використання (експлуатації)	Очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використані підприємством або з їх використанням буде виконаний очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг)	П(С)БО 7
Суборенда	Угода про передачу орендарем орендованого ним об’єкта в оренду третій особі	П(С)БО 14
Сума погашення	Недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов’язання в процесі звичайної діяльності підприємства	П(С)БО 11
Сума очікуваного відшкодування необоротного активу	Найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або справжня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість	П(С)БО 7
Сума очікуваного відшкодування активу	Найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу	П(С)БО 28
Суттєва інформація	Інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності	П(С)БО 1
Суттєвий вплив	Повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об’єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики	П(С)БО 12
Статутний капітал	Зафіксована в засновницьких документах загальна вартість активів, що є внеском власників (учасників) у капітал підприємства	П(С)БО 2
Термін корисного використання (експлуатації)	Очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи використовуватимуться підприємством, або з їх використанням буде виготовлений (виконаний) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг)	П(С)БО 7
Твердий контракт	Контракт у письмовій формі, що передбачає обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (дати), має визначений строк виконання, не містить відкладальних або скасувальних умов, не може бути розірваний і змінений в односторонньому порядку, та передбачає забезпечення виконання контракту	П(С)БО 13

Продовження глосарію

1	2	3
Теперішня вартість	Дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства	П(С)БО 11
Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеною виплатою	Теперішня вартість (без вирахування активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає в результаті виконання робіт працівниками у звітному та попередніх періодах	П(С)БО 26
Тимчасова різниця	Різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно	П(С)БО 17
Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню	Тимчасова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) в майбутніх періодах	П(С)БО 17
Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню	Тимчасова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах	П(С)БО 17
Фінансовий актив	Це: а) грошові кошти та їх еквіваленти; б) контракт, що надає право отримати грошові кошти, або інший фінансовий актив від іншого підприємства; в) контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах; г) інструмент власного капіталу іншого підприємства	П(с)БО 13
Фінансовий актив, призначений для перепродажу	Фінансовий актив, придбаний з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткотермінових змін його ціни та / або винагороди посередника	П(с)БО 13
Фінансова гарантія	Передбачене контрактом право позикодавця отримувати грошові кошти від гаранта і, відповідно до зобов'язання гаранта, сплатити грошові кошти позикодавцеві, якщо позичальник не виконає своїх зобов'язань	П(с)БО 13
Фінансова діяльність	Діяльність, що приводить до змін розміру та складу власного і позикового капіталів підприємства	П(С)БО 4
Фінансова звітність	Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період	Закон, П(С)БО 1

Продовження глосарію

1	2	3
Фінансове зобов’язання	Контрактне зобов’язання: а) передача грошових коштів або інших фінансових активів іншому підприємству; б) обмін фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно невигідних умовах	П(С)БО 13
Фінансове зобов’язання, призначене для перепродажу	Фінансове зобов’язання, що виникає внаслідок випуску фінансового інструмента з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткотермінових коливань його ціни та / або винагороди посередника	П(С)БО 13
Фінансовий інструмент	Контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов’язання або інструмента власного капіталу в іншого	П(С)БО 13 П(С)БО 24
Фінансова оренда	Оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов’язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак: 1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди; 2) орендар має можливість та намір придбати об’єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання; 3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об’єкта оренди; 4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об’єкта оренди; 5) орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання; 6) орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату; 7) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди; 8) доходи або втрати від змін справедливої вартості об’єкта оренди на кінець терміну оренди належать орендарю	П(С)БО 14

Продовження глосарію

1	2	3
Фінансові прибутки	Прибутки, що виникають у процесі фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, процентів та інших прибутків, отриманих від фінансових інвестицій (крім прибутків, що враховують за методом участі в капіталі)	П(С)БО 3
Фінансові інвестиції	Активи, які утримує підприємство з метою збільшення прибутку (процентів, дивідендів) і зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора	П(С)БО 2
Фінансові витрати	Витрати на проценти (за користування кредитами, отриманими за облігаціями, випущеними з фінансової оренди) та інші витрати підприємства, пов’язані із залученням позикового капіталу. Витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов’язані із запозиченнями	П(С)БО 3, П(С)БО16 П(С)БО 31
Хеджування	Застосування одного чи декількох інструментів хеджування з метою повної чи часткової компенсації змін справедливої вартості об’єкта хеджування або пов'язаного з ним грошового потоку	П(С)БО 13
Хеджування грошових потоків	Хеджування змін грошових потоків відносно ризику, пов’язаного з визнаним активом чи зобов’язанням або з прогнозованою операцією, яка буде впливати на чистий прибуток (збиток)	П(С)БО 13
Хеджування справедливої вартості	Хеджування зміни справедливої вартості визнаного активу або зобов’язання, або ідентифікованої частки такого активу, або зобов’язання, які відносяться до конкретного ризику, та будуть впливати на чистий прибуток (збиток)	П(С)БО 13
Хеджування фінансових інвестицій у господарські одиниці за межами України	Хеджування зміни вартості активів і зобов’язань господарської одиниці за межами України в результаті зміни валютних курсів	П(С)БО 13
Ціновий ризик	Ймовірність цінових змін унаслідок валютного, відсоткового та ринкового ризиків	П(С)БО 13
Частка меншості	Частка чистого прибутку (збитку) і чистих активів дочірнього підприємства, що не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства)	П(С)БО 19
Чиста вартість реалізації	Очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва і реалізацію	П(С)БО 9
Чиста вартість реалізації активу	Справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію	П(С)БО 28
Часовий зважений коефіцієнт	Частка від ділення загальної кількості днів (місяців), протягом яких акції перебували в обігу, на загальну кількість днів (місяців) у звітному році	П(С)БО 24

Продовження глосарію

1	2	3
Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості	Сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів	П(С)БУ 10
Чисті активи	Активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань	П(С)БО 19
Еквіваленти грошових коштів	Короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються в певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни вартості	П(С)БО 4
Економічна вигода	Потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів	Закон
Елемент витрат	Сукупність економічно однорідних витрат	П(С)БО 16
Ефективна ставка процента	Ставка процента, що визначається шляхом ділення суми річного процента і дисконту (або різниці річного процента і премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) і вартості її погашення	П(С)БО 12

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Бухгалтерский облік у галузях економіки. 2-ге вид. Навч. посіб. - К.: Центр учбової літератури, 2010. - 392 с.
2. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 832 с.
3. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навч.-практ. посібник /За ред. С. Ф. Голова. — Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2000. — 768 с.
4. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник /За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — 3-є вид., перероб. і доп. — Житомир: ЖІТІ, 2001. — 672 с.
5. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік у галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів) /За ред. проф., д-ра екон. наук В. В. Сопка і О. В. Бойка. — К.: Фенікс, 2001. — 468 с.
6. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: Навчально-практичний посібник / Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна та ін. - К.: Центр учбової літератури, 2010. - 536 с.
7. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку /Пер. з англ. О. Мініна, О. Ткача. — К.: Основи, 1997. — 943 с.
8. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.
9. Лень В. С. Стандарти бухгалтерского обліку в Україні: Навч. пос. - К.: Центр учбової літератури, 2009. - 440 с.
10. Лишиленко О. В. Бухгалтерский облік: Підручник. - 3-тє вид., перероб. і доп. - Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2011. — 670 с.
11. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдузлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 492 с.
12. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Навч. посібник (для студ. вищ. навч. закл.) / (М. Ф. Огійчук, В. Г. Шандурська, М. І. Беленкова та ін.); — К: Алеута, 2009. — 332 с. Авт. Зазначено на звороті Тит. Арк. — Бібліогр. С. 326—327.
13. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 3-тє вид. допов. і перероб. – К.: Алерта, 2008. – 926 с.
14. Чедвик Л. Основы финансового учета /Пер. с англ., под ред. В. А. Микрюкова. — М,: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. — 252 с.
15. Знтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 560 с.
16. Фінансовий облік: Навч. посіб. — 2-ге вид., випр. і доп. Рекомендовано МОН / Коблянська О. І. — К., 2007. — 471 с.
17. Фінансовий облік: Первинна документація та облікова реєстрація: Навч. посіб. Рекомендовано МОН / Лучко М. Р., Остап’юк М. Я., Даньків Й. Я. — К., 2005. — 319 с.
18. Фінансовий облік: Навч. посіб. Рекомендовано МОН / Сук Л. К., Сук П. Л. — К., 2010. — 629 с.

Додаток

«ЗАТВЕРДЖЕНО»
Наказ Міністерства
фінансів України
30.11.99 №291

ЗАРЕЄСТРОВАНО
в Міністерстві юстиції України
21 грудня 1999р. №892/4285

ПЛАН РАХУНКІВ
бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій
(зі змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів України)

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		**Субрахунки (рахунки другого порядку)**		**Сфера застосування**
Код	**Назва**	**Код**	**Назва**	
1	**2**	**3**	**4**	**5**
Клас 1. Необоротні активи				
10	Основні засоби	100	Інвестиційна нерухомість	Усі види діяльності
		101	Земельні ділянки	
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель	
		103	Будинки та споруди	
		104	Машини та обладнання	
		105	Транспортні засоби	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	
		107	Робоча і продуктивна худоба	
		108	Багаторічні насадження	
		109	Інші основні засоби	
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	Усі види діяльності
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	
		113	Тимчасові (не титульні) споруди	
		114	Природні ресурси	
		115	Інвентарна тара	
		116	Предмети прокату	
		117	Інші необоротні матеріальні активи	
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	Усі види діяльності
		122	Права користування майном	

Продовження таблиці

1	2	3	4	5
		123	Права на знаки для товарів і послуг	
		124	Права на об’єкти промислової власності	
		125	Авторські та суміжні з ними права	
		127	Інші матеріальні активи	
13	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних активів	
		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	
14	Довгострокові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	Усі види діяльності
		142	Інші інвестиції пов’язаним сторонам	
		143	Інвестиції непов’язаним сторонам	
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	Усі види діяльності
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів	
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів	
		155	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	
16	Довгострокові біологічні активи	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, які здійснюють сільськогосподарську діяльність
		162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за первинною вартістю	
		163	Довгострокові біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю	
		164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, оцінені за первинною вартістю	
		165	Незрілі довгострокові біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю	

Продовження таблиці

1	2	3	4	5
		166	Незрілі довгострокові біологічні активи, оцінені за первинною вартістю	
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	Усі види діяльності
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	181	Заборгованість за майно, передане у фінансову оренду	Усі види діяльності
		182	Довгострокові векселі отримані	
		183	Інша дебіторська заборгованість	
		184	Інші необоротні активи	
19	Гудвіл при придбанні		За видами об’єктів інвестування	Усі види діяльності
		191	Гудвіл при придбанні	
		193	Гудвіл при приватизації (корпоратизації)	
Клас 2. Запаси				
20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали	Усі види діяльності
		202	Купівельні напівфабрикати й комплектуючі вироби	
		203	Паливо	
		204	Тара й тарні матеріали	
		205	Будівельні матеріали	
		206	Матеріали, передані в переробку	
		207	Запасні частини	
		208	Матеріали сільськогосподарського призначення	
		209	Інші матеріали	
21	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю	Сільське господарство, підприємства інших галузей що здійснюють сільськогосподарську діяльність
		212	Поточні біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю	
		213	Поточні біологічні активи тваринництва, оцінені за первинною вартістю	
22	Малоцінні й швидкозношувані предмети		За видами предметів	Усі види діяльності
23	Виробництво		За видами виробництва	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві		За видами продукції	Галузі матеріального виробництва

Продовження таблиці

1	2	3	4	5
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів	Промисловість
26	Готова продукція		За видами готової продукції	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	281	Товари на складі	Усі види діяльності
		282	Товари в торгівлі	
		283	Товари на комісії	
		284	Тара під товарами	
		285	Торгівельна націнка	
		286	Необоротні активи і групи вибуття, що утримуються для продажу	
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи				
30	Каса	301	Каса в національній валюті	Усі види діяльності
		302	Каса в іноземній валюті	
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки в національній валюті	Усі види діяльності
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті	
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті	
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті	
32				
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті	Усі види діяльності
		332	Грошові документи в іноземній валюті	
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті	
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті	
34	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	Усі види діяльності
		342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів	Усі види діяльності
		352	Інші поточні фінансові інвестиції	

Продовження таблиці

1	2	3	4	5
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	Усі види діяльності
		362	Розрахунки з іноземними покупцями	
		363	Розрахунки з учасниками ПФГ	
		364	Розрахунки за гарантійним зобов'язанням пов'язані зі здійсненням операцій з деривативами	
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами	Усі види діяльності
		372	Розрахунки з підзвітними особами	
		373	Розрахунки за нарахованими доходами	
		374	Розрахунки за претензіями	
		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	
		376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	
		377	Розрахунки з іншими дебіторами	
		378	Розрахунки з державними цільовими фондами	
		379	Розрахунки за операціями з деривативами	
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	Усі види діяльності
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань				
40	Статутний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
41	Пайовий капітал		За видами капіталу	Кооперативні організації, кредитні спілки
42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід	Усі види діяльності
		422	Інший вкладений капітал	
		423	Дооцінка активів	
		424	Безоплатно одержані необоротні активи	
		425	Інший додатковий капітал	
43	Резервний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	Усі види діяльності
		442	Непокриті збитки	
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді	

Продовження таблиці

1	2	3	4	5
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	Усі види діяльності
		452	Вилучені вклади й паї	
		453	Інший вилучений капітал	
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відпусток	Усі види діяльності
		472	Додаткове пенсійне забезпечення	
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	
		474	Забезпечення інших витрат і платежів	
		475	Забезпечення призового фонду (резерв виплат)	
		476	Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї	
		477	Забезпечення матеріальної винагороди	
		478	Забезпечення відновлення земельних ділянок	
48	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування	Усі види діяльності
		481	Кошти вивільнені від оподаткування	
		482	Кошти з держбюджету та державних цільових фондів	
		483	Благодійна допомога	
		484	Інші кошти цільових фондів та централізованих надходжень	
49	Страхові резерви	491	Технічні резерви	Страхова діяльність
		492	Резерви із страхування життя	
		493	Частка перестраховиків у технічних резервах	
		494	Частка пере страховиків у резервах із страхування життя	
		495	Результат зміни технічних резервів	
		496	Результат зміни резервів із страхування життя	
		497	Частка перестраховиків в інших страхових резервах	
		498	Результат зміни резервів незароблених премій	
		499	Результат зміни резервів збитків	

Продовження таблиці

1	2	3	4	5
Клас 5. Довгострокові зобов’язання				
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті	
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті	
51	Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	
52	Довгострокові зобов’язання за облігаціями	521	Зобов’язання за облігаціями	Усі види діяльності
		522	Премія за випущеними облігаціями	
		523	Дисконт за випущеними облігаціями	
53	Довгострокові зобов’язання з оренди	531	Зобов’язання з фінансової оренди	Усі види діяльності
		532	Зобов’язання з оренди цілісних майнових комплексів	
54	Відстрочені податкові зобов’язання		За видами зобов’язань	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов’язання		За видами зобов’язань	Усі види діяльності
56				
57				
58				
59				
Клас 6. Поточні зобов’язання				
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		603	Відстрочені короткострокові кредити у національній валюті	

Продовження таблиці

1	2	3	4	5
		604	Відстрочені короткострокові кредити в іноземній валюті	
		605	Прострочені позики в національній валюті	
		606	Прострочені позики в іноземній валюті	
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	Усі види діяльності
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	
62	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	Усі види діяльності
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками	
		633	Розрахунки з учасниками ПФГ	
64	Розрахунки за податками й платежами	641	Розрахунки за податками	Усі види діяльності
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	
		643	Податкові зобов'язання	
		644	Податковий кредит	
65	Розрахунки за страхуванням	651	Розрахунки за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням	Усі види діяльності
		652	За соціальним страхуванням	
		654	За індивідуальним страхуванням	
		655	За страхуванням майна	
66	Розрахунки з оплати праці	661	Розрахунки за заробітною платою	Усі види діяльності
		662	Розрахунки з депонентами	
		663	Розрахунки за іншими виплатами	
67	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	Усі види діяльності

Продовження таблиці

1	2	3	4	5
		672	Розрахунки за іншими виплатами	
68	Розрахунки за іншими операціями	680	Розрахунки, пов'язані з необоротними активами і групами вибуття, які утримуються для продажу	Усі види діяльності
		681	Розрахунки за авансами одержаними	
		682	Внутрішні розрахунки	
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки	
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками	
		685	Розрахунки за іншими кредиторами	
69	Доходи майбутніх періодів		За видами діяльності	Усі види діяльності
Клас 7. Доходи і результати діяльності				
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції	Усі види діяльності
		702	Дохід від реалізації товарів	
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг	
		704	Вирахування з доходу	
		705	Перестрахування	
71	Інший операційний дохід	710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, що обліковуються за справедливою вартістю	
		711	Дохід від купівлі – продажу іноземної валюти	Усі види діяльності
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	
		713	Дохід від операційної оренди активів	
		714	Дохід від операційної курсової різниці	
		715	Одержані штрафи, пені, неустойки	
		716	Відшкодування раніше списаних активів	
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	
		718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	

Продовження таблиці

1	2	3	4	5
		719	Інші доходи від операційної діяльності	
72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		722	Дохід від спільної діяльності	
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані	Усі види діяльності
		732	Відсотки одержані	
		733	Інші доходи від фінансових операцій	
74	Інші доходи	741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		742	Дохід від відновлення корисності активів	
		744	Дохід від не операційної курсової різниці	
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів	
		746	Інші доходи від звичайної діяльності	
75	Надзвичайні доходи	751	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	Усі види діяльності
		752	Інші надзвичайні доходи	
76	Страхові платежі		За видами страхування	Страхова діяльність
77				
78				
79	Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності	Усі види діяльності
		792	Результат фінансових операцій	
		793	Результат іншої звичайної діяльності	
		794	Результат надзвичайних подій	
Клас 8. Витрати за елементами				
80	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини й матеріалів	Усі види діяльності
		802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	
		803	Витрати палива й енергії	
		804	Витрати тари й тарних матеріалів	
		805	Витрати будівельних матеріалів	

Продовження таблиці

1	2	3	4	5
		806	Витрати запасних частин	
		807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення	
		808	Витрати товарів	
		809	Інші матеріальні витрати	
81	Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами й тарифами	Усі види діяльності
		812	Премії та заохочення	
		813	Компенсаційні виплати	
		814	Оплата відпусток	
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	
		816	Інші витрати на оплату праці	
82	Відрахування на соціальні заходи	821	Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	Усі види діяльності
		824	Відрахування на індивідуальне страхування	
83	Амортизація	831	Амортизація основних засобів	Усі види діяльності
		832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів	
		833	Амортизація нематеріальних активів	
84	Інші операційні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
85	Інші витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
86				
87				
88				
89				
Клас 9. Витрати діяльності				
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	Усі види діяльності
		902	Собівартість реалізованих товарів	
		903	Собівартість реалізованих робіт і послуг	
		904	Страхові виплати	
91	Загальновиробничі витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності

Продовження таблиці

1	2	3	4	5
93	Витрати на збут		За видами витрат	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	940	Витрати від первинного визнання та від зміни вартості активів, які обліковують за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		941	Витрати на дослідження і розробки	
		942	Витрати на купівлю - продаж іноземної валюти	
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	
		944	Сумнівні та безнадійні борги	
		945	Втрати від операційної курсової різниці	
		946	Втрати від знецінення запасів	
		947	Нестачі й втрати від псування цінностей	
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки	
		949	Інші витрати операційної діяльності	
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит	Усі види діяльності
		952	Інші фінансові витрати	
96	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		962	Втрати від спільної діяльності	
		963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	
97	Інші втрати	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		972	Втрати від зменшення корисності активів	
		974	Втрати від неопераційниї курсових різниць	
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	
		976	Списання необоротних активів	
		977	Інші витрати звичайної діяльності	
98	Податок на прибуток	981	Податок на прибуток від звичайної діяльності	Усі види діяльності

Продовження таблиці

1	2	3	4	5
		982	Податок на прибуток від надзвичайних подій	
99	Надзвичайні витрати	991	Втрати від стихійного лиха	Усі види діяльності
		992	Втрати від техногенних катастроф і аварій	
		993	Інші надзвичайні витрати	
Клас 0. Позабалансові рахунки				
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу	Усі види діяльності
		022	Матеріали, прийняті для переробки	
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	
		024	Товари, прийняті на комісію	
		025	Майно в довірчому управлінні	
03	Контрактні зобов’язання		За видами зобов’язань	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов’язання	041	Непередбачені активи	Усі види діяльності
		042	Непередбачені зобов’язання	
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечення наданих	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечення отриманих	Усі види діяльності
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість	Усі види діяльності
		072	Невідшкодовані нестачі й втрати від псування цінностей	
08	Бланки строгого обліку		За видами бланків	Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування			Усі види діяльності

Начальник управління методології
бухгалтерського обліку В. М. Пархоменко

Навчальне видання

ГОРДІЄНКО Наталія Іванівна

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Відповідальний за випуск: *Т. В. Момот*

Редактор: *Д. Ф. Курильченко*

Комп’ютерне верстання: *І. В. Волосожарова*

Дизайн обкладинки: *І. П. Шелехов*

Підп. до друку 13.02.2013р. Формат 60 х 84/16

Друк на різографі Ум. друк. арк 16,8

Тираж 500 пр. Зам. №

Виконавець і виготовлювач:
Харківський національний університет
міського господарства імені О. М. Бекетова,
вул. Революції, 12, Харків, 61002
Електронна адреса: rectorat@kname.edu.ua
Свідоцтво суб’єкта видавничої справи:
ДК 4064 від 12.05.2011 р.