

Міністерство освіти і науки України
Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Конспект лекцій
для здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня
за спеціальністю 073 «Менеджмент»

Електронний ресурс

Рецензенти:

О. О. Нестеренко – доктор економічних наук, професор, професор кафедри управління та адміністрування ННІ «Каразінська школа бізнесу» Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна;

Т. І. Дем'яненко – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри економіки та менеджменту Навчально-наукового інституту «Українська інженерно-педагогічна академія» Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна.

*Затверджено до розміщення в мережі Інтернет рішенням Науково-методичної ради
Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна
(протокол № 9 від 23 квітня 2025 року)*

Бухгалтерський облік : конспект лекцій для здобувачів вищої освіти першого
Б 94 (бакалаврського) рівня за спеціальністю 073 «Менеджмент» [Електронний ресурс] /
уклад. Т. В. Польова. – Харків : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2025. – (PDF 137 с.)

У конспекті лекцій з дисципліни «Бухгалтерський облік» представлено основний програмний матеріал. Конспект складається з двох розділів, кожен з яких містить відповідну тематику. Матеріал навчальної розробки містить таблиці, рисунки, які пояснюють та уточнюють процеси виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання інформації про діяльність підприємства для прийняття управлінських рішень користувачами. У кінці конспекту наведено посилання на інформаційні джерела.

Конспект лекцій призначений для здобувачів вищої освіти першого рівня денної форми здобуття освіти за спеціальністю 073 «Менеджмент».

УДК 657(075.8)+005

© Харківський національний університет
імені В. Н. Каразіна, 2025

© Польова Т. В., уклад., 2025

ЗМІСТ

Передмова.....	4
Розділ 1. Теорія бухгалтерського обліку.....	5
Тема 1. Загальна характеристика бухгалтерського обліку, його предмет і метод.....	5
Тема 2. Бухгалтерський баланс	14
Тема 3. Рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис.....	19
Тема 4. Документація та інвентаризація, техніка і форми бухгалтерського обліку.....	30
Тема 5. Оцінювання та калькуляція в системі бухгалтерського обліку.....	37
Розділ 2. Облік активів, зобов'язань і капіталу	49
Тема 6. Облік необоротних активів.....	49
Тема 7. Облік запасів.....	72
Тема 8. Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості	82
Тема 9. Облік власного капіталу.....	97
Тема 10. Облік зобов'язань.....	107
Тема 11. Облік доходів і фінансових результатів.....	126
Список інформаційних джерел.....	135

ПЕРЕДМОВА

Бухгалтерський облік є обов'язковою освітньою компонентою циклу спеціальної підготовки на першому рівні вищої освіти у здобувачів спеціальності 073 «Менеджмент»

Метою викладання дисципліни є формування у здобувачів вищої освіти компетентності щодо ведення бухгалтерського обліку на підприємствах; підготовки та надання фінансової інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо господарських процесів та операцій суб'єктів господарювання, а також вірогідності показників їх фінансової звітності та правильності ведення бухгалтерського обліку.

В результаті вивчення дисципліни здобувачі вищої освіти повинні знати:

- сутність бухгалтерського обліку, його принципи та об'єкти;
- призначення бухгалтерського балансу та розкриття його показників для зацікавлених користувачів;
- методологію обліку статутного капіталу; необоротних активів; запасів; готівкових та безготівкових розрахунків; розрахунків з постачальниками та покупцями; доходів і витрат діяльності; фінансових результатів; складання основних форм фінансової звітності;
- як користуватися Планом рахунків бухгалтерського обліку та методом подвійного запису;
- правила складання первинної облікової документації, журналу основних господарських операцій, оборотно-сальдової відомості;
- засоби контролю доходів та витрат підприємств з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Конспект лекцій розроблено відповідно до робочої програми навчальної дисципліни «Бухгалтерський облік» для студентів денної форми навчання спеціальності 073 «Менеджмент».

Даний конспект лекцій допоможе студентам у підготовці до занять. Його побудовано таким чином, щоб здобувач освіти мав змогу з'ясувати освітню мету кожного лекційного заняття, основні знання та вміння, які він повинен засвоїти в результаті вивчення лекційного матеріалу. Для закріплення знань наприкінці кожної лекції наводяться контрольні питання, успішна відповідь на які забезпечить достатній рівень підготовки з дисципліни.

У сучасних економічних умовах особливого значення набуває проблема удосконалення методів господарського управління. Її вирішення нерозривно пов'язане з забезпеченням достовірності інформації, на підставі якої приймаються управлінські рішення. Джерелом такої інформації є фінансова звітність, яка формується на підставі суцільного документального спостереження за фінансово-господарською діяльністю і відповідного бухгалтерського відображення отриманої інформації.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

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

- 1.1. Господарський облік та його види. Облікові вимірники.
- 1.2. Вимоги до бухгалтерського обліку. Принципи бухгалтерського обліку.
- 1.3. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку. Користувачі бухгалтерської інформації.
- 1.4. Бухгалтерський облік у системі наук.
- 1.5. Загальна характеристика методу бухгалтерського обліку.

Мета: набуття знань щодо сутності господарського обліку, його видів; усвідомлення змісту і значення вимірників в обліку, принципів бухгалтерського обліку.

Корисні джерела: [1-3, 16]

1.1. Господарський облік та його види. Облікові вимірники

Із розвитком матеріального виробництва необхідним став облік міри праці і міри споживання. Такий облік ведеться шляхом спостереження, вимірювання і реєстрації елементів процесу виробництва (засобів і предметів праці, готової продукції, грошових коштів тощо).

Господарський облік – це кількісне відображення і якісна характеристика господарської діяльності з метою виявлення відхилень у реалізації планів виробничо-господарської діяльності підприємства та їхнього усунення.

Із розвитком ринкових відносин постійне ускладнення господарського життя спричинило поділ господарського обліку за видами: оперативний облік; статистичний облік; бухгалтерський облік.

Оперативний облік – це спосіб спостереження, відображення та контролю за окремими господарськими та технічними операціями безпосередньо в процесі їх здійснення з метою оперативного управління. Наприклад, за допомогою оперативного обліку відображаються такі процеси, як вихід працівників на роботу, реєстрація підписаних за місяць угод тощо.

Статистичний облік ведеться з метою вивчення і контролю масових явищ, а також закономірностей їх розвитку. Предметом цього обліку є не лише процеси, які відбуваються на виробництві, але і явища суспільного життя, наприклад, рівень продуктивності праці, середній вік працюючих. У статистичному обліку використовуються специфічні, властиві йому методи: зведення, групування, методи середніх чисел тощо.

Оперативний і статистичний облік не охоплює всі господарські операції і не ведеться безперервно.

Для управління підприємством потрібен постійний, безперервний, достовірний і юридично підтверджений облік господарських операцій, що охоплює всю діяльність суб'єкта господарювання. Таким є бухгалтерський облік. Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [16]: «Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень».

Особливості бухгалтерського обліку такі:

- безперервне, повне і послідовне відображення господарських операцій;
- обов'язкове документальне підтвердження наявності господарських засобів та здійснення господарських операцій;
- узагальнення даних у грошовому виразі;
- використання специфічних засобів та прийомів (оцінка, калькулювання, рахунки).

Бухгалтерський облік у свою чергу поділяється на фінансовий та управлінський (рис. 1.1).

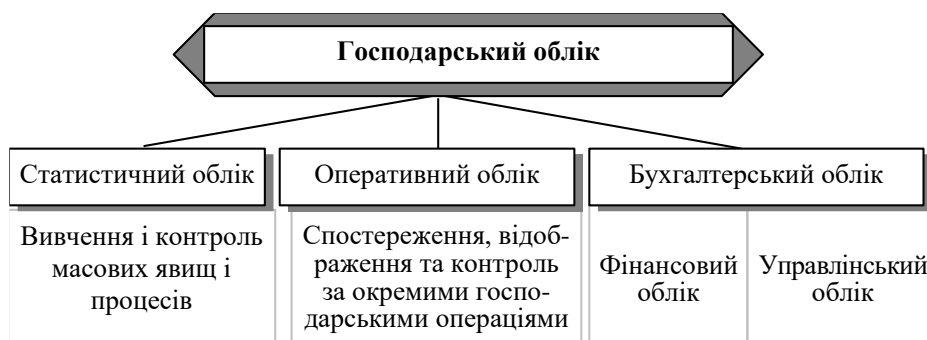


Рисунок 1.1. Види господарського обліку

У країнах з розвинутою ринковою економікою бухгалтерський облік методологічно і організаційно поділяється на фінансовий та управлінський. Це дві галузі єдиної системи обліку, кожна з яких має своє призначення і відіграє певну роль в управлінні підприємством, забезпеченні необхідною інформацією різних користувачів.

Фінансовий облік – це сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку і оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства в цілому та його фінансовий стан відповідно до вимог законодавства і стандартів обліку. Ведення фінансового обліку є обов'язковим для усіх підприємств.

Функції фінансового обліку:

- суцільне, повне і безперервне відображення усіх господарських операцій за звітний період;
- складання встановленої фінансової (бухгалтерської) звітності;
- надання необхідної та достовірної інформації користувачам.

Управлінський облік – це сукупність методів та процедур, які

забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством. Управлінський облік, як внутрішній, ведеться для задоволення потреб в інформації керівників підприємства та його структурних підрозділів.

Порівняльну характеристику фінансового і управлінського обліку наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика фінансового і управлінського обліку

Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік
Головні користувачі інформації	Менеджери підприємств і зовнішні користувачі	Менеджери різних рівнів підприємства
Регламентация	Нормативні акти	Жодної регламентації
Використання вимірників	Єдиний грошовий вимірник	Різні вимірники, в т.ч. якісні показники
Об'єкт аналізу	Підприємство в цілому	Структурні підрозділи
Періодичність складання	Регулярно (квартал, рік)	Звітний інтервал (оперативна інформація)
Ціль	Оцінка минулих подій	Прогноз на майбутнє
Відкритість даних	Більшість даних доступна усім	Комерційна таємниця
Приклад	Облік активів, власного капіталу, зобов'язань, витрат, доходів	Облік складових собівартості тощо

Бухгалтерський облік має свою символіку (рис. 1.2). У 1944 р. відомий французький вчений Жан Батіст Дюмарше (1874-1946) створив міжнародний герб бухгалтерів, який складається з трьох складових: сонця – бухгалтерський облік освітлює господарську діяльність; вагів – баланс; кривої Бернуллі, що символізує виникнення обліку, який буде існувати вічно, а також девізу: «Наука, довіра, незалежність!».



Рисунок 1.2. Міжнародний герб бухгалтерів

Згідно Указу Президента України в державі встановлено професійне свято – День бухгалтера, яке відзначається щорічно 16 липня, в день, коли у 1999 р. був прийнятий Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». Це свято підтверджує визнання державою незаперечних заслуг і праці фахівців-бухгалтерів, які наполегливо і професійно здійснюють вагомий внесок у реформування обліку – приведення національної облікової системи і звітності у відповідність до потреб ринкової економіки та міжнародних стандартів фінансової звітності.

Для відображення господарських засобів і процесів, що здійснюються на підприємстві, їхніх кількісних і якісних характеристик, в обліку застосовують різні вимірники: натуральні, трудові, грошові.

Натуральні вимірники забезпечують кількісне і якісне відображення облікових об'єктів в одиницях ваги, об'єму, площі, потужності тощо. Без натуральних вимірників неможливо скласти виробничий план з номенклатури виробів, проаналізувати використання матеріальних ресурсів, балансів. Проте натуральні вимірники можна застосовувати лише для обліку однорідних об'єктів, їх не можна узагальнювати, використовуючи різні одиниці виміру.

Трудові вимірники використовують для визначення затраченої праці в одиницях робочого часу – днях, годинах, хвилинах. За їх допомогою, у поєднанні з натуральними, встановлюють і контролюють норми виробітку, визначають продуктивність праці, обчислюють фонд оплати праці.

Грошовий вимірник застосовують для узагальнення, обчислення вартості об'єктів обліку, використовують при плануванні та обліку процесів виробництва і обігу, для визначення результатів і рентабельності діяльності, здійснення розрахунків між підприємствами і установами.

Застосування в обліку усіх трьох вимірників у взаємозв'язку забезпечує повне і різнобічне відображення об'єктів, що обліковуються, отримання узагальненої інформації щодо діяльності як певного підприємства, галузі, так і економіки країни в цілому.

1.2. Вимоги до бухгалтерського обліку. Принципи бухгалтерського обліку

Основними вимогами до бухгалтерського обліку є:

- зіставлення даних обліку за різні періоди;
- своєчасність, точність, об'єктивність;
- повнота, ясність та доступність;
- економічність і раціональність.

Господарські засоби групуються за напрямками використання і видами; за джерелами утворення (фінансування). За напрямками використання вони поділяються на такі, що використовуються у сфері виробництва, у сфері обігу та у невиробничій сфері.

У свою чергу господарські засоби кожного напрямку класифікуються залежно від своєї функціональної ролі. Так, засоби виробництва поділяються

на засоби праці та предмети праці. Ознакою засобів праці виступають такі функції:

- багаторазове використання їх людиною для виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг);

- створення умов, без яких неможливий процес виробництва. Засоби праці завдяки цим ознакам вважаються основними засобами господарства.

За видами засоби праці можна поділити на такі групи: будівлі та споруди; машини та устаткування; інструменти; транспортні засоби; обчислювальна техніка; господарський інвентар.

На відміну від засобів праці ознакою предметів праці є їх участь і повне використання лише в одному виробничому циклі.

За видами предмети праці поділяють на такі групи: сировина та основні матеріали; допоміжні матеріали; паливо; запасні частини; напівфабрикати; тара і тарні матеріали; незавершене виробництво.

Засоби у сфері обігу поділяються на:

- предмети обігу (готова продукція, товари відвантажені);

- грошові кошти та їх еквіваленти (готівка, поточний рахунок у банку);

- кошти в розрахунках (дебіторська заборгованість, векселі отримані);

- засоби, що обслуговують обіг (торговельно-складські будівлі, устаткування та інвентар).

Засоби невиробничої сфери включають будівлі, устаткування та інвентар культурного-побутового призначення та охорони здоров'я. За джерелами утворення господарські засоби поділяються на власний капітал та зобов'язання.

Власний капітал включає статутний капітал, резервний капітал, додатковий вкладений капітал, нерозподілений прибуток тощо.

Зобов'язання складаються з кредитів, кредиторської заборгованості, зокрема перед постачальниками, та зобов'язань перед бюджетом, з оплати праці, страхування тощо.

Згідно зі ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

- повне висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

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

- послідовність – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених НП(С)БО, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

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

– нарахування – доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

– превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

– єдиний грошовий вимірник – вимірювання та узагальнення усіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці.

Також дуже важливо враховувати періодичність діяльності підприємства з можливістю її розподілу на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

1.3. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку. Користувачі бухгалтерської інформації

Бухгалтерський облік, як дисципліна, вимагає чіткості визначення предмета вивчення. Це необхідно для встановлення місця та ролі бухгалтерського обліку у системі управління. Незважаючи на те, що бухгалтерський облік має загальнодержавне значення, об'єктом його застосування є відокремлена господарська одиниця – підприємство.

Кожне підприємство має матеріальні складові своєї діяльності, тобто засоби господарства, які мають певні види. Усі засоби господарства мають свої джерела утворення, які можна об'єднати у дві групи: власні кошти, позикові кошти.

У процесі діяльності підприємства відбуваються постійні зміни у складі господарських засобів: придбання нових засобів, використання їх для виготовлення продукції, випуск готової продукції, її реалізація. Ці зміни називаються господарськими процесами. Підприємства повинні забезпечити облік і засобів господарства, і господарських процесів.

Таким чином, предмет бухгалтерського обліку складають господарські засоби і їх використання у ході господарських процесів.

Об'єкти бухгалтерського обліку дуже різноманітні. Їх можна об'єднати в групи: господарські засоби, джерела їх утворення, господарські процеси.

Усі учасники ринкової економіки є користувачами бухгалтерської інформації. Залежно від основних інтересів і цілей це можуть бути державні органи і громадські організації, юридичні особи, які мають відносини з цим підприємством, фізичні особи (акціонери), зарубіжні партнери та інвестори.

Всіх користувачів бухгалтерської інформації поділяють на внутрішніх і зовнішніх. Класифікацію користувачів облікової інформації можна подати за схемою, наведеною на рис. 1.3.

До внутрішніх користувачів належать: власники підприємств, управлінський персонал, працівники. Внутрішні користувачі задовольняють свої інформаційні потреби щодо ефективності роботи апарату управління, прибутковості організацій, прийняття управлінських і планових рішень,

стабільності й прибутковості підприємства, збереження робочих місць, оплати праці та пенсійного забезпечення тощо.

До зовнішніх користувачів належать ті, які мають прямий фінансовий інтерес, не мають прямого фінансового інтересу і без фінансового інтересу. До тих, які мають прямий фінансовий інтерес, належать ділові партнери підприємства на ринку (дійсні та потенційні) інвестори, постачальники, замовники, покупці, клієнти, банківські та небанківські кредитні установи, майбутні акціонери.



Рисунок 1.3. Класифікація користувачів облікової інформації

До тих, які не мають прямого фінансового інтересу, належать органи державного і міжнародного регулювання та контролю (органи податкової служби, органи державної статистики, органи державних і міжнародних цільових фондів, органи державних і міжнародних комісій і комітетів), учасники фондового і товарного ринків (брокери, дилери, кліринги).

До користувачів без фінансового інтересу належать аудиторські фірми, фінансові аналітики та радники, судові та арбітражні органи, громадські організації, профспілки.

1.4. Бухгалтерський облік у системі наук

Історія розвитку бухгалтерського обліку показує, що він являє собою самостійну галузь наукових знань, яка має певні системо-утворюючі ознаки і є частиною системи економічних наук.

Бухгалтерський облік є самостійною прикладною економічною наукою і певною галуззю практичної діяльності. Бухгалтерський облік накопичує, групує і систематизує факти господарської діяльності, є досконалою інформаційною базою управління підприємством. Застосування методичних

прийомів аналізу та аудиту дає змогу за даними бухгалтерського обліку розкрити причинно-наслідкові результати господарської діяльності, активізувати та прогнозувати діяльність.

Теорія обліку передусім спирається на філософію, яка вивчає найбільш загальні закони розвитку суспільства і пізнання. Ці закони визначають розвиток теорії і практики бухгалтерського обліку, для яких важливе значення мають такі розділи філософії, як онтологія та гносеологія.

Бухгалтерський облік спирається на широку законодавчу базу, яка регулює діяльність підприємства. Правова регламентація розглядається не тільки як метод, але і як принцип управління. Тому юридичні науки, правові дисципліни формують правове поле бухгалтерського обліку підприємств, організацій і установ.

Бухгалтерський облік як функція управління тісно пов'язаний із плануванням, аналізом, контролем і регулюванням. Планування і прогнозування використовують облікову інформацію для складання планів і прогнозів і контролю їх виконання, таким чином, між обліком і плануванням мають місце прямі та зворотні зв'язки.

Аналіз є проміжним етапом процесу управління між збором інформації і прийняттям рішень щодо оперативного регулювання виробництва і планування господарської діяльності економічних суб'єктів. Аналіз вимагає знання методів та прийомів, що дає можливість розкрити внутрішню природу об'єкта, його взаємозв'язки і напрями розвитку.

Контроль дає змогу здійснювати важливу функцію обліку щодо контролю господарської діяльності та майна підприємства, дотримання чинного законодавства та умов укладених угод, доцільності та ефективності господарської діяльності. Контроль може здійснюватися через ревізію та аудит, судово-бухгалтерську експертизу.

Математика в сучасних умовах автоматизації обліково-аналітичних робіт відіграє важливу роль в алгоритмізації облікового процесу, моделюванні господарських явищ, розробці й використанні економіко-математичних методів аналізу. Теорія ймовірностей і математична статистика дають змогу виміряти ступінь відповідності облікових даних реальному стану речей, оцінити ймовірність помилок, що виникають при реєстрації фактів, використати науково обґрунтовані статистичні методи зведення та групування, вибіркового обстеження.

Взаємозв'язок бухгалтерського обліку як науки і практики з іншими науками представлено на рисунку 1.4.

1.5. Загальна характеристика методу бухгалтерського обліку

Метод бухгалтерського обліку – це система прийомів, що забезпечують отримання, обробку та надання облікової інформації.

Основними прийомами бухгалтерського обліку є: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, система рахунків, подвійний запис,

баланс. Всі елементи тісно пов'язані між собою.



Рисунок 1.4. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку з іншими науками

Документація – це спосіб первинної реєстрації об'єктів обліку. Документ виступає обґрунтуванням відображення в обліку певного факту.

Інвентаризація – це співставлення даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю об'єктів обліку для виявлення відхилень, виправлення помилок та контролю за збереженням цінностей.

Оцінка – це відображення у грошовій формі об'єктів обліку для їх узагальнення.

Калькуляція – це грошова оцінка об'єктів, вартість яких може бути визначена лише після відображення всіх витрат.

Система рахунків – це спосіб групування господарських засобів та їх джерел за економічно однорідними ознаками та поточний облік їх змін у кількісному і вартісному параметрах. Для групування господарських засобів використовують активні рахунки, для обліку джерел – пасивні.

Подвійний запис – це процес відображення господарських операцій та викликаних ними змін одночасно на двох рахунках бухгалтерського обліку в одній і тій самій сумі.

Баланс – це метод групування і відображення в грошовій оцінці на певну дату господарських засобів та їх джерел, при якому сума господарських засобів дорівнює сумі їх джерел.

Контрольні питання

1. Які функції виконує бухгалтерський облік у системі управління підприємством?
2. Яка специфіка застосування облікових вимірників?
3. Здійсніть порівняльну характеристику фінансового та управлінського обліку.
4. Диференціюйте бухгалтерський облік за сферою діяльності та обліковими функціями.
5. Як можна класифікувати користувачів облікової інформації?

6. Які інформаційні потреби відповідають кожній групі користувачів облікової інформації?

7. У чому полягає зв'язок бухгалтерського обліку з іншими дисциплінами?

Тема 2. Бухгалтерський баланс

2.1. Бухгалтерський баланс, як елемент метода бухгалтерського обліку.

2.2. Зміст та побудова балансу.

2.3. Типи балансових змін під впливом господарських операцій підприємства.

2.4. Порядок трактування балансу.

Мета: набуття знань щодо структури балансу та методики його складання.

Корисні джерела: [1-3, 5, 16]

2.1. Бухгалтерський баланс, як елемент метода бухгалтерського обліку

Фінансова звітність підприємства складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності.

Баланс – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає його активи, зобов'язання та власний капітал у грошовому виразі на певну дату (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») [5].

Оперативне управління господарюючим суб'єктом вимагає достовірних і точних даних про стан і наявність господарських засобів, їх склад і розміщення, а також джерела їх формування і цільове призначення. Таку інформацію, узагальнену і згруповану, отримують за допомогою бухгалтерського балансу. Балансовий метод широко використовується в економічних науках, наприклад, баланс доходів і витрат, касовий план банку, баланси матеріальних і трудових ресурсів.

Слово «баланс» (лат. *bis* – двічі, *lans* – чаша терезів) означає дві чаші, як символ рівноваги. Як символ рівноваги ваги (терези) зображені на гербі Міжнародної спілки бухгалтерів.

Баланс – це метод відображення стану господарських засобів (майна) за їхнім складом і джерелами утворення у вартісній оцінці на певну дату.

За формою баланс це таблиця, на лівій стороні якої відображають склад і розміщення господарських засобів і яка називається активом, а на правій стороні, що називається пасивом, відображають джерела формування господарських засобів. Слова «актив» і «пасив» означають відповідні сторони бухгалтерського балансу. Це так звана горизонтальна форма побудови бухгалтерського балансу характерна для Німеччини, Італії. Для України така

побудова практична і традиційна. В Великобританії, США використовують вертикальну форму побудови бухгалтерського балансу: спочатку показують склад активу, а потім пасиву.

2.2. Зміст та побудова балансу

Бухгалтерський баланс схематично можна зобразити таким чином:

Баланс			
Актив		Пасив	
Склад і розміщення господарських засобів	Сума	Джерела утворення господарських засобів	Сума

У бухгалтерському балансі всі господарські засоби підприємства та джерела їх формування об'єднані в економічно однорідні групи, які називають статтями балансу. Статті мають загальну назву, окремий код, їх записують окремими сумами. Статті бухгалтерського балансу поділяють на активні (ті, що розміщені в активі) і пасивні (ті, що розміщені у пасиві).

Статті активу завжди характеризують господарські засоби: основні засоби, запаси, кошти, дебіторська заборгованість. Статті пасиву завжди характеризують джерела власних і залучених коштів: статутний капітал, прибуток, кредити банку, розрахунки з постачальниками тощо.

Загальні підсумки активу і пасиву балансу повинні бути рівні між собою. Це обов'язкова умова правильності його складання. У цьому виявляється балансове рівняння. Рівність підсумків активу і пасиву балансу зумовлена тим, що в обох його частинах відображено у вартісній оцінці одні й ті самі господарські засоби, тільки згруповані за різними ознаками: в активі – за складом і розміщенням, у пасиві – за джерелами їх формування. Кожна група господарських засобів, розміщених в активі, має відповідне джерело їх формування, відображене в пасиві балансу. Відсутність рівності підсумків активу і пасиву балансу свідчить про наявність помилок, допущених при його складанні. Отже, бухгалтерський баланс – це фіксування на певну дату (як правило, 1-ше число місяця) активів і пасивів, які складаються з окремих статей.

Діючий баланс підприємства має форму і структуру, зображені у таблиці 2.1.

Отже, розглянута структура бухгалтерського балансу дає змогу дослідити підприємство, дати характеристику стану господарських засобів і джерел їх формування на звітну дату в грошовому вимірнику. Підприємства, які складають фінансову звітність за НП(С)БО, складають проміжну фінансову звітність, яка охоплює відповідний період (І квартал, перше півріччя, дев'ять місяців), наростаючим підсумком з початку звітного року у складі балансу та звіту про фінансові результати.

Групування статей балансу за розділами

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

Для мікропідприємств, малих підприємств, які визнані такими відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [16], відповідно до податкового законодавства, встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма і порядок складання яких визначаються НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність». Зазначені підприємства можуть самостійно визначати доцільність складання фінансової звітності за формами, наведеними у цьому стандарті.

Форма і склад статей фінансової звітності визначаються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» і наводяться у додатках 1 і 2 [5]. Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до НП(С)БО 1, у разі якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою; оцінка статті може бути достовірно визначена.

Показники про податок на прибуток, витрати і збитки, вирахування з доходу, вибуття коштів, зменшення складових власного капіталу наводяться в дужках.

2.3. Типи балансових змін під впливом господарських операцій підприємств

Процеси здійснення господарської діяльності складаються з окремих господарських операцій. Під їх впливом відбуваються різноманітні зміни у активах, зобов'язаннях та власному капіталі підприємства. Залежно від характеру цього впливу господарські операції поділяються на чотири типи.

Для їх розгляду використаємо такі умовні позначення:

A – актив балансу;

П – пасив балансу;

Z – загальна сума змін.

І тип

Приклад: на поточний рахунок надійшли гроші від дебітора в сумі

10 000 грн.

Результат: сума коштів на поточному рахунку збільшилася на 10 000 грн; дебіторська заборгованість зменшилася на 10 000 грн.

$$A + Z - Z = \Pi.$$

Зміни відбуваються лише в структурі активу балансу (одна стаття збільшується, друга зменшується), загальна сума активу залишається без змін.

II тип

Приклад: через відсутність вільних коштів зобов'язання перед постачальником за отримані товари (кредиторська заборгованість) в сумі 50 000 грн була оплачена за рахунок кредиту банку.

Результат: поточні зобов'язання перед банком збільшилися на 50 000 грн; кредиторська заборгованість перед постачальником зменшилася на 50 000 грн.

$$A = \Pi + Z - Z.$$

Зміни відбуваються лише в структурі пасиву балансу (одна стаття збільшується, друга зменшується), загальна сума пасиву залишається без змін.

III тип

Приклад: підприємство придбало основні засоби – автомобіль за 20 000 грн, але гроші за нього ще не сплатило.

Результат: основні засоби збільшилися на 20 000 грн; заборгованість перед продавцем авто збільшилася на 20 000 грн. На цю ж суму збільшилась і валюта балансу.

$$A + Z = \Pi + Z.$$

Відбулося збільшення статей активу і пасиву балансу.

IV тип

Приклад: з поточного рахунку у банку погашена заборгованість перед бюджетом з податку на прибуток в сумі 4000 грн.

Результат: грошові кошти на поточному рахунку зменшилися на 4000 грн, заборгованість перед бюджетом зменшилася на 4000 грн. На цю ж суму зменшилась і валюта балансу.

$$A - Z = \Pi - Z.$$

Відбулося зменшення статей активу і пасиву балансу.

Висновок:

– кожна операція змінює не менше ніж дві статті балансу;

– при будь-якому типі операцій рівність загального підсумку активу та пасиву балансу не порушується.

2.4. Порядок трактування балансу

Бухгалтерський баланс – це не лише метод узагальнення інформації про стан та склад господарських засобів підприємства і джерел їх формування, але й форма фінансової звітності, яка містить важливу інформацію про його фінансовий стан. Тому необхідно вміти складати баланс, розуміти його, а також трактувати з аналітичною метою.

Трактування балансу пов'язано з вмінням всебічно розуміти й аналізувати його статті, в яких на певну дату відображаються майновий стан підприємства, розміщення засобів і джерел, розмір власних коштів, стан розрахунків та платоспроможність. Трактувати баланс необхідно керівникам, власникам, працівникам економічних, фінансових і бухгалтерських служб підприємства, менеджерам, акціонерам, кредиторам для прийняття управлінських рішень.

Бухгалтерський баланс у загальних рисах можна представити за такою схемою (рис. 2.1).

А	К
	З

Рисунок 2.1. Загальна схема бухгалтерського балансу

Зліва зображено активи підприємства (А), праворуч – власний капітал (К) і зобов'язання (З).

За цими даними можна скласти такі аналітичні співвідношення:

$$A = П; \quad A = K + З; \quad K = A - З.$$

Перше співвідношення, або балансове рівняння ($A = П$) є необхідною умовою розгляду балансу як за формою, так і за змістом. Власне з цього розпочинається ознайомлення з бухгалтерським балансом.

Друге співвідношення ($A = K + З$) умовно можна назвати структурним, оскільки засвідчує, з одного боку, склад майна – основні, оборотні засоби, тобто величину засобів вкладених у господарську діяльність, а з іншого – хто і в якій формі брав участь у створенні (формуванні) майна підприємства (власний капітал, кредити банків, кредиторська заборгованість постачальникам тощо). Зміна частки власних і залучених коштів буде свідчити про ступінь фінансової залежності підприємства від власників, акціонерів та кредиторів. За структурою бухгалтерського балансу можна визначити належність підприємства до певного виду економічної діяльності (промисловості, сільського господарства, торгівлі, банківської, бюджетної

сфери); організаційно-правових форм господарювання (приватне, колективне, комунальне, державне підприємство, господарське товариство), за економічним призначенням продукту (продукція, виконані роботи, надані послуги).

Третє співвідношення ($K = A - Z$) характеризує вартість чистих активів, тобто майна, яке остаточно, після вирахування зобов'язань, є власністю підприємства і може бути об'єктом розподілу між засновниками чи акціонерами при ліквідації підприємства або його закритті.

Таким чином, бухгалтерський баланс є не лише важливим методом узагальнення даних про господарські засоби підприємства і джерела їх формування, але і джерелом економічної інформації про кількісні та якісні параметри господарської діяльності суб'єкта господарювання, необхідні для оцінки, економічного аналізу і прийняття управлінських рішень.

Контрольні питання

1. Розкрийте сутність та економічне значення балансового методу.
2. Дайте характеристику побудови бухгалтерського балансу.
3. Охарактеризуйте загальні вимоги до розкриття статей балансу за НП(С)БО 1.
4. Якою є структура активу балансу?
5. Якою є структура пасиву балансу?
6. У чому полягає зміст розділу «Власний капітал»?
7. Як впливають господарські операції на баланс?

Тема 3. Рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис

- 3.1. Загальні поняття, зміст та структура активних та пасивних рахунків бухгалтерського обліку.
- 3.2. Подвійний запис: сутність та значення.
- 3.3. Синтетичні та аналітичні рахунки.
- 3.4. Узагальнення даних обліку.
- 3.5. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку.

Мета: набуття знань щодо складання бухгалтерських кореспонденцій, відкриття рахунків бухгалтерського обліку, підрахунок сальдо.

Корисні джерела: [1-4, 12]

3.1. Загальні поняття, зміст та структура активних та пасивних рахунків бухгалтерського обліку

Рахунки бухгалтерського обліку – це спосіб поточного обліку, контролю

та групування за економічно однорідними видами господарських засобів, їх джерел та операцій. Для обліку залишку і руху певного виду господарських засобів використовують окремий рахунок.

Рахунки мають вигляд двосторонніх таблиць, на яких окремо обліковуються збільшення і зменшення об'єктів обліку. Ліву частину рахунка називають дебетом, праву – кредитом. У міру здійснення господарських операцій їх реєструють за дебетом або кредитом рахунка. Підсумок сум операцій за дебетом рахунка називають дебетовим оборотом, а підсумок сум операцій за кредитом рахунка – кредитовим оборотом. Кінцевий залишок засобів на рахунку називають кінцевим сальдо.

Умовно всі рахунки бухгалтерського обліку поділяються на активні та пасивні. Рахунки, що призначені для обліку майна підприємства, називають активними. Рахунки, що відображують облік джерел формування активів, називають пасивними. При обчисленні кінцевого сальдо активних і пасивних рахунків слід керуватися такими правилами:

– в активних рахунках початковий залишок (сальдо) і всі збільшення реєструють за дебетом рахунка, а всі зменшення – за кредитом;

– в пасивних рахунках навпаки. Початковий залишок (сальдо) і всі збільшення показуються за кредитом рахунка, а всі зменшення – за дебетом (рис. 3.1).

а) СТРУКТУРА АКТИВНОГО РАХУНКА		
Дт	Активний рахунок	Кт
Сальдо (початковий залишок)		
Збільшення «+»		Зменшення «-»
Сальдо (кінцевий залишок)		

б) СТРУКТУРА ПАСИВНОГО РАХУНКА		
Дт	Пасивний рахунок	Кт
	Сальдо (початковий залишок)	
Зменшення «-»	Збільшення «+»	
	Сальдо (кінцевий залишок)	

Рисунок 3.1. Структура рахунків бухгалтерського обліку

Враховуючи це, після узагальнення даних за дебетом і кредитом рахунків, визначається кінцеве сальдо. В активних рахунках його визначають за таким алгоритмом: до початкового дебетового сальдо додають оборот за дебетом рахунка і віднімають оборот за кредитом рахунка:

$$C_{\text{до кінц.}}^A = C_{\text{до поч. деб.}} + \sum \text{обор. деб.} - \sum \text{обор. кред.}$$

Для пасивних рахунків до кредитового сальдо додають кредитовий оборот і віднімають оборот за дебетом рахунка:

$$C_{\text{до кінц.}}^{\text{П}} = C_{\text{до поч. кред.}} + \sum \text{обор. кред.} - \sum \text{обор. деб.}$$

В активних рахунках сальдо може бути лише дебетовим, або вони можуть зовсім не мати сальдо. У пасивних рахунках сальдо може бути лише кредитовим, або вони можуть зовсім не мати сальдо.

3.2. Подвійний запис: сутність та значення

Зміни у складі активів підприємства та джерел їх формування обумовлені безперервно здійснюваними господарськими операціями і тягнуть за собою такі самі зміни сум на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. Наприклад, надходження сировини і матеріалів на підприємство веде до збільшення залишку таких активів, як матеріали. На цю саму суму одночасно зростає заборгованість перед постачальниками, тому господарська операція має подвійне відображення на рахунках обліку цієї суми.

Запис кожної господарської операції у дебеті і кредиті відповідних рахунків в однакових сумах називається подвійним записом. За допомогою подвійного запису в обліку забезпечується відображення господарських операцій в їх взаємозв'язку і взаємозалежності. Такий підхід забезпечує контроль за правильністю виконання і зумовлює рівність оборотів за дебетом і кредитом.

Взаємозв'язок між рахунками бухгалтерського обліку, що встановлюється подвійним записом кожної господарської операції, називається кореспонденцією рахунків, а рахунки, за дебетом і кредитом яких реєструється ця операція, – кореспондуючими рахунками.

Запис, який розкриває назву рахунків, що дебетуються і кредитуються, суму господарської операції називають бухгалтерською проводкою.

Порядок запису на рахунках обліку наочно розглянемо на прикладі:

Баланс підприємства на 01. _____ р.

АКТИВ			ПАСИВ		
№	Статті	Сума	№	Статті	Сума
1	Основні засоби	30 000	1	Статутний капітал	32 000
2	Виробничі запаси	4000	2	Нерозподілений прибуток	3000
3	Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП)	1000	3	Розрахунки з постачальниками	6000
4	Готівка	100	4	Розрахунки з працівниками	2300
5	Поточний рахунок у банку	8200			
	Баланс	45 300		Баланс	45 300

1-а операція. Підприємство отримало з поточного рахунка готівку 600 грн. За цією операцією необхідно зробити таку проводку:

Дебет рахунка «Готівка»
Кредит рахунка «Поточний рахунок»

600 грн

На підставі даної бухгалтерської проводки роблять запис на рахунках бухгалтерського обліку. Для цього на основі залишків балансу відкривають рахунки на початок звітного періоду. Відкриття рахунків полягає в тому, що за кожним з них записують сальдо на початок періоду.

2-а операція. З каси підприємства виплачено зарплату працівникам у сумі 500 грн:

Дебет рахунка «Розрахунки з працівниками» 500 грн
Кредит рахунка «Готівка»

3-а операція. Підприємство погасило з поточного рахунка заборгованість перед постачальниками у сумі 5000 грн:

Дебет рахунка «Розрахунки з постачальниками» 5000 грн
Кредит рахунка «Поточний рахунок»

4-а операція. Від постачальників надійшли МШП на суму 2400 грн:

Дебет рахунка «МШП» 2400 грн
Кредит рахунка «Розрахунки з постачальниками»

На рис. 3.2 відобразимо бухгалтерські записи щодо кожної операції:

а) Дт «Поточний рахунок» Кт		б) Д-т «Готівка» К-т	
С-до 8200	1) 600 3) 5000	С-до 100	2) 500
Оборот —	Оборот 5600	Оборот 600	Оборот 500
С-до: 8200 – 5600 = 2600		С-до: 100 + 600 – 500 = 200	

в) Дт «Розрахунки з працівниками» Кт		г) Д-т «Розрахунки з постачальниками» К-т	
2) 500	С-до 2300	3) 5000	С-до 6000 4) 2400
Оборот 500	Оборот —	Оборот 5000	Оборот 2400
	С-до: 2300 – 500 = 1800		С-до: 6000 + +2400 – 5000 = 3400

д) Дт «МШП» Кт	
С-до 1000	
4) 2400	
Оборот 2400	Оборот —
С-до: 1000 + 2400 = 3400	

Рисунок 3.2. Загальна кореспонденція рахунків за наведеними операціями

3.3. Синтетичні та аналітичні рахунки

За ступенем узагальнення господарських засобів, джерел їх утворення та господарських процесів у поточному бухгалтерському обліку рахунки поділяються на: синтетичні та аналітичні. Рахунки, що групують ресурси підприємства, джерела їхнього утворення в узагальненому грошовому вимірюванні за економічно-однаковими ознаками, називаються синтетичними, а облік на цих рахунках – синтетичним. Наприклад, такі рахунки як «Основні засоби», «Готова продукція», «Розрахунки з постачальниками» дають узагальнену інформацію про стан таких засобів підприємства і називають синтетичними.

Для систематичного контролю за наявністю та рухом товарно-матеріальних цінностей, коштів, зобов'язань, за своєчасністю розрахунків з постачальниками, покупцями, для прийняття управлінських рішень потрібна більш докладна інформація. Наприклад, підприємство має знати не лише загальну суму дебіторської заборгованості, але й дані щодо кожного дебітора, щоб контролювати стан розрахунків з ними. Рахунки, що відкривають з метою розширення систематичного обліку для деталізації складу засобів підприємства та джерел фінансування, називають – аналітичними, а облік, що ведеться на цих рахунках, – аналітичним. Записи на аналітичних рахунках і відповідному синтетичному здійснюють по мірі виконання господарських операцій.

Розглянемо це на прикладі. Припустимо, що синтетичний рахунок «Розрахунки з постачальниками» містить такі дані (рис. 3.2 (г)):

«Розрахунки з постачальниками»			
Дт			Кт
		С-до	6000
3) 5000		4) 2400	
Оборот	5000	Оборот	2400
		С-до:	3400

Цей синтетичний рахунок об'єднує двох конкретних постачальників: підприємство «А» і підприємство «Б». На аналітичних рахунках цих підприємств будуть такі записи:

Дт	Підприємство А	Кт
	С-до	2400
3) 2000	4) 400	
Оборот	2000	400
	С-до:	800
	2600 + 800 = 3400	

Дт	Підприємство Б	Кт
	С-до	3600
3) 3000	4) 2000	
Оборот	3000	2000
	С-до:	2600

Аналітичні рахунки мають докладнішу інформацію, ніж синтетичні. Так, якщо дані синтетичного рахунка містять суму кредиторської заборгованості, її виникнення та погашення, то аналітичний облік дає інформацію щодо конкретних постачальників і стану розрахунків за кожним з них. Розглянутий

приклад показує, що між аналітичними рахунками і відповідним синтетичним є щільний зв'язок, який полягає в тому, що сальдо і господарські операції, що відображаються за дебетом і кредитом синтетичного рахунка, мають бути відображені за дебетом та кредитом відповідних аналітичних рахунків. Такий спосіб забезпечує рівність сальдо та оборотів на синтетичних та аналітичних рахунках.

3.4. Узагальнення даних обліку

Інформацію поточного синтетичного і аналітичного обліку періодично узагальнюють за підприємством в цілому. Здійснюють це за допомогою оборотних відомостей. Узагальнення даних обліку починається з підрахунку оборотів та залишків за дебетом і кредитом з наступним обчисленням кінцевих сальдо синтетичних та аналітичних рахунків. Оборотні відомості є способом періодичного узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку, засобом перевірки облікових записів і правильності складання балансу. Розрізняють два види оборотних відомостей: за синтетичними рахунками, за аналітичними рахунками.

Розглянемо порядок складання оборотної відомості за синтетичними рахунками на прикладі тих рахунків, що були наведені вище (табл. 3.1-3.2).

Таблиця 3.1

Оборотна відомість за синтетичними рахунками

Рахунки	Сальдо на 1 число місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець періоду	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
1. Основні засоби	30000				30000	
2. Виробничі запаси	4000				4000	
3. МШП	1000		2400		3400	
4. Готівка	100		600	500	200	
5. Поточний рахунок у банку	8200			5600	2600	
6. Статутний капітал		32000				32000
7. Нерозподілений прибуток		3000				3000
8. Розрахунки з постачальниками		6000	5000	2400		3400
9. Розрахунки з працівниками		2300	500			1800
Разом	45300	45300	8500	8500	40200	40200

Оборотна відомість характеризує кожен рахунок і показує сальдо на початок періоду, обороти за дебетом і кредитом за місяць і сальдо на кінець звітного періоду. Характерною особливістю оборотної відомості є те, що вона містить три пари однакових підсумків: початкових сальдо, оборотів, кінцевих сальдо.

Тотожність підсумків початкових сальдо виходить з балансового методу. Збіг підсумків дебетових оборотів з підсумком кредитових оборотів рахунків впливає із застосування методу подвійного запису в бухгалтерському обліку.

Рівність підсумків кінцевих сальдо за дебетом і кредитом рахунків обумовлена двома попередніми рівностями. Якщо підсумок за дебетом усіх синтетичних рахунків не збігається з підсумками за кредитом рахунків, то це вказує на помилки в поточному обліку, причинами яких можуть бути неправильні записи початкових сальдо на активних і пасивних рахунках.

Таблиця 3.2

Оборотна відомість за рахунком «Розрахунки з постачальниками»

Рахунки	Сальдо на початок періоду		Обороти за місяць		Сальдо на кінець періоду	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Підприємство А		2400	2000	400		800
Підприємство Б		3600	3000	2000		2600
Разом	—	6000	5000	2400	—	3400

Таким чином, оборотна відомість за синтетичними рахунками дає можливість виявити в бухгалтерському обліку помилки, пов'язані з порушенням рівності підсумків. Крім оборотної відомості за синтетичними рахунками складають також оборотну відомість за аналітичними рахунками. Ця відомість має інший вигляд, що обумовлено особливостями об'єктів, що обліковуються. Розглянемо оборотну відомість за аналітичними рахунками на прикладі рахунка «Розрахунки з постачальниками».

Оборотну відомість наведеної форми застосовують для узагальнення даних аналітичного обліку розрахунків з дебіторами, кредиторами, підзвітними особами, на яких аналітичний облік ведуть лише в грошовому виразі. За аналітичними рахунками, на яких обліковуються матеріальні цінності, початкові сальдо, обороти та кінцеві сальдо відображають як у грошовому, так і в кількісному вимірюванні. Таким чином, оборотні відомості характеризують величину і рух конкретних видів господарських засобів. Це дає можливість контролювати збереження і правильність витрачання матеріальних цінностей.

3.5. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку

Усі рахунки, які використовуються в обліку, можна поєднати в однорідну групу. З метою правильного розуміння й обґрунтованого використання всі рахунки класифікують за певними ознаками. Класифікація рахунків – це одночасно їх перелік, необхідний для відображення господарської діяльності. Класифікація рахунків сприяє вивченню змісту і будови рахунків.

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку має відповідати таким принципам:

- повноти (господарські засоби та джерела їх утворення, господарські процеси та результати діяльності мають повною мірою відобразитися на рахунках);
- ідентифікації діяльності (рахунки бухгалтерського обліку

відображають стан та рух активів, власного капіталу і зобов'язань підприємства і особливості його діяльності);

– істотності (рахунки бухгалтерського обліку розміщують за ступенем впливу на обсяг і структуру активів і джерел, стадій кругообороту капіталу та результатів діяльності);

– мобільності (рахунки бухгалтерського обліку за умови набуття певних ознак легко можуть бути віднесені до тих чи інших груп, моделей об'єднання чи поділу).

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку базується на економічній класифікації засобів, джерел і процесів, є єдиною та будується за ознаками змісту, призначення та структури рахунків. Крім того, рахунки класифікують за ознаками: відношення до балансу (активні, пасивні, позабалансові); за ступенем деталізації інформації (синтетичні, субрахунки, аналітичні).

За основними ознаками рахунки бухгалтерського обліку класифікують: за економічним змістом, за призначенням і структурою.

В основу класифікації рахунків за економічним змістом покладено економічний зміст об'єктів бухгалтерського обліку: господарських засобів і їх джерел та господарських процесів. Залежно від цього рахунки поділяють на три групи: рахунки господарських засобів (активів); рахунки джерел господарських засобів (пасивів); рахунки господарських процесів.

Рахунки для обліку коштів у розрахунках використовують для узагальнення інформації про розрахункові відносини з покупцями та замовниками за відпущену продукцію (виконані роботи, надані послуги), з різними дебіторами за виданими авансами, підзвітними сумами, нарахованими доходами тощо. До них належать рахунки: «Розрахунки з покупцями та замовниками», «Розрахунки з різними дебіторами», «Резерв сумнівних боргів», «Короткострокові векселі одержані».

Кругообіг капіталу підприємства здійснюється через господарські процеси: постачання (купівля), виробництво та реалізація (продаж). Економічний зміст цих операцій відображають рахунки господарських процесів. На цих рахунках обліковують господарські операції, пов'язані із заготівлею та придбанням ресурсів, виробництвом продукції (виконання робіт та надання послуг) та її реалізацією. До рахунків господарських процесів належать: «Капітальні інвестиції», «Виробництво», «Собівартість реалізації», «Доходи від реалізації» тощо.

Класифікація рахунків за призначенням і структурою відповідає на питання, як саме обліковуються ті або інші засоби, джерела їх утворення та господарські процеси на бухгалтерських рахунках, що саме відображається за дебетом та кредитом рахунка та що характеризує залишок (сальдо) відповідного рахунка. У цілому дана класифікація характеризує обліково-технічні якості системи рахунків, застосовуваних в обліковому процесі.

Основні рахунки призначені для обліку стану та руху господарських засобів та їх джерел. Вони в сукупності характеризують майновий стан підприємства і є основою для складання бухгалтерського балансу. Їх у свою чергу поділяють на матеріальні, грошові, розрахункові та рахунки капіталів.

Матеріальні рахунки призначені для обліку наявності та руху (надходження і використання) матеріальних цінностей підприємства. До них належать рахунки: «Основні засоби», «Виробничі запаси», «Товари» тощо. Цій групі рахунків властиві такі риси: вони є активними; записи за дебетом означають збільшення, а за кредитом – зменшення засобів, що обліковуються; залишок може бути тільки дебетовим; аналітичний облік здійснюється як у грошовому, так і натуральному вимірниках.

Грошові рахунки призначені для обліку наявності і руху грошових коштів підприємства в готівковій формі, на рахунках у банках, а також грошових документів. До них належать рахунки: «Готівка», «Рахунки в банках», «Інші кошти». Грошові рахунки характеризуються такими рисами: всі вони активні; записи за дебетом означають збільшення (надходження) грошових коштів, а за кредитом – зменшення (витрачання) коштів; залишок може бути тільки дебетовим і вказує наявність грошових коштів; аналітичний облік ведуть лише у грошовому вимірі.

Розрахункові рахунки призначені для обліку і контролю розрахункових відносин певного підприємства з іншими суб'єктами. На цих рахунках відображають заборгованість, що виникає у процесі господарської діяльності, а також її зміни. Оскільки заборгованість може виникати як на користь даного підприємства (дебіторська), так і на користь інших юридичних і фізичних осіб (кредиторська), то розрахункові рахунки поділяють на активні й пасивні.

Активні розрахункові рахунки призначені для обліку дебіторської заборгованості й розрахунків за нею. До них належать рахунки: «Розрахунки з покупцями та замовниками», «Розрахунки з різними дебіторами» тощо.

Пасивні розрахункові рахунки відображають розрахункові відносини з кредиторами, тобто за зобов'язаннями даного підприємства перед іншими підприємствами, організаціями та особами. До них належать рахунки: «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», «Розрахунки за податками і платежами», «Розрахунки з оплати праці», «Розрахунки з учасниками», «Довгострокові позики», «Довгострокові векселі видані».

Рахунки капіталів призначені для обліку і контролю стану та руху власного капіталу та забезпечення зобов'язань. До цієї групи входять рахунки: «Зареєстрований капітал», «Додатковий капітал», «Резервний капітал», «Цільове фінансування і цільові надходження». Характерними ознаками побудови капітальних рахунків є: всі вони пасивні; записи за кредитом означають створення та подальше збільшення капіталу, а за дебетом – його зменшення; залишок може бути тільки кредитовим і означає наявність капіталу; облік господарських операцій ведуть лише у грошовому вимірі.

Регулюючі рахунки призначені для коригування (уточнення) показників основних рахунків і окремих статей балансу. Самостійного значення регулюючі рахунки не мають, тому кожен з них розглядається в сукупності з основними рахунками. Регулюючі рахунки можуть зменшувати або збільшувати (доповнювати) оцінку засобів на основних рахунках. Залежно від цього їх поділяють на контрарні та доповнюючі.

Контрарні рахунки застосовують для регулювання підсумків активних і

пасивних основних рахунків, тому їх називають відповідно контрактивними і контрпасивними. Регулюючі рахунки при складанні балансу наводять у рядках після основного рахунка і до підсумку балансу не включають.

Контрактивні рахунки призначені для обліку сум, на які зменшується залишок основного рахунка, який стоїть в активі балансу, а самі є пасивними рахунками. Так, субрахунок «Знос основних засобів» пасивний, але його наводять довідково в активі балансу в рядку відразу після рядка «Первісна вартість», оскільки він її регулює. Аналогічно здійснюється облік за залишковою вартістю на рахунках «Інші необоротні матеріальні активи», «Нематеріальні активи».

Контрпасивні рахунки призначені для обліку сум, на які зменшується залишок основного рахунка, який стоїть у пасиві балансу, а самі є активними рахунками. Прикладом такого рахунка є субрахунок «Прибуток, використаний у звітному періоді», на якому протягом календарного року обліковують суми використаного прибутку (нарахування дивідендів, виплати за облігаціями, відрахування у статутний, резервний капітал тощо), які потім списують на зменшення суми за субрахунком «Прибуток нерозподілений». Аналогічно здійснюється облік за рахунком «Зареєстрований капітал», контрпасивними рахунками якого є рахунки «Неоплачений капітал», «Вилучений капітал».

Операційні рахунки призначені для відображення господарських процесів (постачання, виробництва і реалізації), а також результатів діяльності підприємства. Ці рахунки призначені для накопичення інформації щодо витрат, доходів та фінансових результатів, і більшість з них не має сальдо.

Розподільчі рахунки призначені для обліку витрат, які за своєю природою не можуть бути віднесені на відповідні рахунки, а вимагають розподілу за певними критеріями. Розподільчі рахунки поділяють на збірно-розподільчі й звітно-розподільчі.

Збірно-розподільчі рахунки призначені для попереднього збирання витрат, пов'язаних зі здійсненням загальновиробничих функцій, з метою наступного їх розподілу за відповідними об'єктами. Прикладом збірно-розподільчого є рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом рахунка протягом місяця накопичують витрати, пов'язані з організацією, управлінням та обслуговуванням виробництва, а наприкінці місяця за відповідним критерієм їх розподіляють (списують) між рахунками «Виробництво» та «Собівартість реалізації». Виконавши розподільчу функцію, рахунок закривається і сальдо не має.

Близькими до збірно-розподільчих є рахунки 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут». Проте зібрані протягом місяця за дебетом суми витрат за цими рахунками наприкінці місяця не розподіляють, а списують прямо на дебет рахунка «Фінансові результати».

Калькуляційні рахунки призначені для обліку витрат, пов'язаних із виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг з метою визначення їх собівартості. Оскільки за даними цих рахунків складають калькуляцію, то самі рахунки одержали назву калькуляційних. Правильно організований облік витрат виробництва є запорукою якісних калькуляцій,

необхідних для ціноутворення, точного визначення вартості товарного випуску. До калькуляційних належать рахунки: «Виробництво», «Капітальні інвестиції» тощо.

Результатні рахунки використовують для відображення та порівняння витрат і доходів. Залежно від ступеня порівняння (на рівні доходів і на рівні чистих доходів) результатні рахунки поділяють на: операційно-результатні й фінансово-результатні.

Операційно-результатні рахунки призначені для виявлення результатів господарської діяльності підприємства шляхом порівняння доходів і витрат та визначення результату – прибутків чи збитків. До цих рахунків належить рахунок 79 «Фінансові результати», призначений для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства.

Прикладом фінансово-результатних рахунків є пасивний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Цей рахунок призначений для обліку чистих фінансових результатів – прибутків і збитків. За кредитом рахунка відображається прибуток та його збільшення від усіх видів діяльності, а за дебетом – збитки та використання прибутку. Кредитове сальдо цього рахунка показує суму отриманого і нерозподіленого чистого прибутку й при складанні бухгалтерського балансу відображається в пасиві; дебетове сальдо показує суму непокритих збитків і записується в пасиві балансу у дужках. Списання збитків здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

Позабалансові рахунки призначені для обліку наявності та руху цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні; умовних прав і зобов'язань підприємства (застави, гарантії); бланків суворого обліку; списаних активів (нестачі цінностей, дебіторська заборгованість) для стеження за можливістю їх відшкодування винними особами. Умовно позабалансові рахунки можна поділити на дві групи: ті, що обліковують майно (орендовані необоротні активи, активи на відповідальному зберіганні, списані активи, бланки суворого обліку), та ті, що обліковують зобов'язання (контрактні зобов'язання).

Контрольні питання

1. Дайте визначення такому елементу методу бухгалтерського обліку як рахунки.
2. З яких елементів складається будова рахунку?
3. Який порядок визначення сальдо на рахунках бухгалтерського обліку?
4. У чому полягає різниця у визначенні кінцевого сальдо для активних і пасивних рахунків?
5. Розкрийте, в чому полягає тісний взаємозв'язок між балансом і рахунками.
6. У чому полягає сутність подвійного запису?
7. Охарактеризуйте бухгалтерську проводку як певну модель взаємопов'язаних рахунків.

Тема 4. Документація та інвентаризація, техніка і форми бухгалтерського обліку

4.1. Документи як джерело первинної інформації. Роль первинного спостереження та документування в управлінні діяльністю підприємства.

4.2. Обов'язкові реквізити первинних бухгалтерських документів. Організація документообороту.

4.3. Виправлення помилок у первинних документах

4.4. Інвентаризація, її види, порядок проведення, документальне забезпечення та відображення результатів в обліку.

Мета: набуття знань щодо правил складання первинних документів, відповідно до вимог нормативних актів; правильності фіксації господарських операцій та забезпечення достовірності облікових даних; інвентаризації як важливого інструмента контролю за активами та зобов'язаннями підприємства.

Корисні джерела: [1-3, 14, 15]

4.1. Документи як джерело первинної інформації. Роль первинного спостереження та документування в управлінні діяльністю підприємства

Технологічно бухгалтерський облік як процес розпочинається з виявлення, вимірювання і реєстрації фактів, дій і подій з метою отримання інформації про господарські операції. Суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими операціями на підприємстві здійснюється за допомогою документування. Документування є важливою ланкою в ланцюгу функціонування бухгалтерського обліку. Це початок і основа бухгалтерського обліку. Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежать повнота і достовірність облікової інформації для користувачів.

Бухгалтерський документ – це письмове свідоцтво певної форми і змісту, яке містить відомості про господарську операцію і є доказом її здійснення. Спосіб оформлення господарських операцій документами називається документацією.

Первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для бухгалтерського обліку цих операцій. Порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги щодо складання документів регламентуються ст. 9 («Первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку») Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [16].

Первинне спостереження, документування та документація відіграють важливу роль в управлінні діяльністю підприємства, а саме:

1) дають уявлення про фактичний стан господарських засобів та їх зміни;

2) забезпечують прозорість у роботі підприємства та контроль наявності та руху майна і коштів;

3) є юридичним (правовим) свідченням господарських операцій, що здійснюються;

4) є важливим джерелом контролю для зовнішніх і внутрішніх користувачів при проведенні ревізії, аудиту, аналізу господарської діяльності.

Первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення (Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, наказ МФУ від 24 травня 1995 р. № 88 [14]).

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Використання електронного документообігу і цифрового підпису регулюється законами України «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронні довірчі послуги».

Електронний документ – це документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Склад та порядок розміщення обов'язкових реквізитів електронних документів визначається законодавством. Електронний документ може бути створений, переданий, збережений і перетворений електронними засобами у візуальну форму. Візуальною формою подання електронного документа є відображення даних, які він містить, електронними засобами або на папері у формі, придатній для приймання його змісту людиною.

Електронний підпис є обов'язковим реквізитом електронного документа, який використовується для ідентифікації автора та/або підписувача електронного документа іншими суб'єктами електронного документообігу. Накладанням електронного підпису завершується створення електронного документа. Відносини, пов'язані з використанням електронних цифрових підписів, регулюються законом.

Оригіналом електронного документа вважається електронний примірник документа з обов'язковими реквізитами, у тому числі з електронним цифровим підписом автора. У разі надсилання електронного документа кільком адресатам або його зберігання на кількох електронних носіях інформації кожний з електронних примірників вважається оригіналом електронного документа.

Юридична сила електронного документа не може бути заперечена виключно через те, що він має електронну форму. Допустимість електронного документа як доказу не може заперечуватися виключно на підставі того, що він має електронну форму.

Електронний документообіг – це сукупність процесів створення, обробки, відправлення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та, у разі необхідності, з підтвердженням факту одержання таких

документів. Суб'єкти електронного документообігу повинні зберігати електронні документи на електронних носіях. Строк зберігання електронних документів на електронних носіях інформації повинен бути не меншим від строку, встановленого законодавством для відповідних паперових документів.

4.2. Обов'язкові реквізити первинних бухгалтерських документів. Організація документообороту

Повнота і достовірність показників обліку значною мірою залежать від якості оформлених документів. Щоб бути доказовим і мати юридичну силу, документ має містити обов'язкові реквізити. Термін «реквізити» походить від лат. *requisitum*, що означає «потрібне, необхідне». Такими реквізитами для будь-якого первинного бухгалтерського документа є:

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

Первинні документи, складені в електронній формі, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

У разі складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів оброблення інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами. Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого строку.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи. Копії первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства лише за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються у порядку, встановленому законодавством.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства встановлюється графік документообороту, в якому вказуються

дата створення або одержання документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву.

Графік документообороту на підприємстві повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначати мінімальний строк його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його автоматизації.

Стадії документообігу:

- надходження документів зі сторони та оформлення їх на підприємстві;
- опрацювання і певна обробка первинних документів на підприємстві до надходження їх до бухгалтерії;
- надходження первинних документів до бухгалтерії;
- опрацювання документів у бухгалтерії (перевірка документів за формою, змістом та арифметична перевірка; оцінка в грошовій формі кожної операції, відображеної в документах; запис у документах бухгалтерських кореспонденцій рахунків; відображення операцій, наведених у документах, в облікових регістрах);
- передача документів в архів бухгалтерії і забезпечення поточного зберігання документів;
- передача документів на зберігання до архіву підприємства (рис. 4.1).

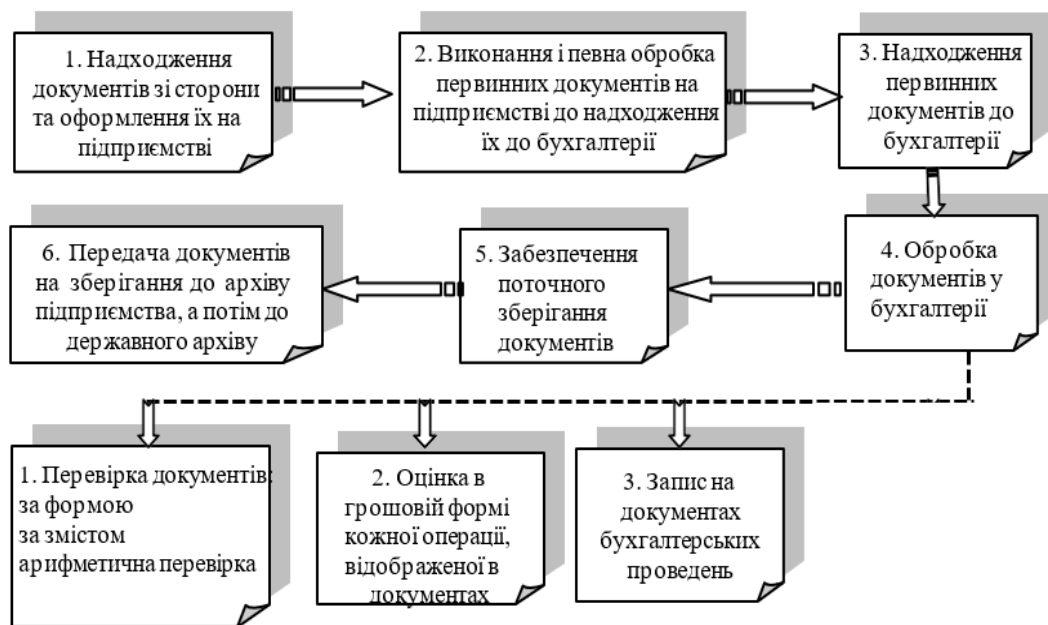


Рисунок 4.1. Стадії документообігу

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

Працівники підприємства, установи створюють і подають первинні документи, які відносяться до сфери їх діяльності, за графіком документообороту. Для цього кожному виконавцю видається витяг із графіка. У витязі наводиться перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, до яких передаються ці документи.

Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообороту на підприємстві, в установі здійснюється головним бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства, вимоги яких щодо порядку подання до місця обробки необхідних документів та відомостей є обов'язковими для усіх підрозділів і служб підприємства.

4.3. Виправлення помилок у первинних документах

При заповненні первинних документів та облікових регістрів можливі помилки. Помилки виникають з різних причин: внаслідок втоми, недбалості працівника, несправності засобів комп'ютеризації. Проте у тексті та цифрових даних первинних документів, облікових регістрів і звітів підчистки й необумовлені виправлення не допускаються.

Помилки можуть бути:

– локальні – перекручування інформації тільки в одному обліковому регістрі (наприклад, неправильно проставлена дата);

– транзитні – якщо помилка автоматично проходить через декілька облікових регістрів, наприклад, перекручування запису будь-якої суми у журналі реєстрації операцій веде до помилок на рахунках, в оборотній відомості і балансі.

Найчастіше помилки трапляються:

– в тексті операції, що призводить до неправильної кореспонденції рахунків;

– при записах сум, якщо записавши суму в дебет одного рахунка, не відбулося записування її в кредит другого рахунка і навпаки. Буває, що, записавши суму до журналу, бухгалтер забуває рознести її по бухгалтерських рахунках. У певних випадках, записавши суму у регістри синтетичного обліку, бухгалтер забуває про аналітичний облік. Цю групу помилок можна легко проконтролювати шляхом правильного застосування методу подвійного запису.

Помилки виправляють:

– коректурним способом в первинних документах, облікових регістрах і звітах, створених ручним способом, тобто неправильні текст або цифри закреслюються і над закресленим надписують правильні текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рисою так, щоб можна було прочитати виправлене.

– способом «сторно» виправляються помилки в облікових регістрах за минулий звітний період. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської

довідки, до якої помилка (кореспонденція рахунків, сума) вписується червоним чорнилом або зі знаком мінус, а правильний запис (кореспонденція рахунків, сума) робиться чорнилом темного кольору. Внесенням цих даних до облікового реєстру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис й відображаються правильні суми та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку.

Виправлення помилки має бути супроводжено *надписом* «Виправлено» та підтверджено підписом осіб, що підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення.

У документах, якими оформлені касові й банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускаються.

4.4. Інвентаризація, її види, порядок проведення, документальне забезпечення та відображення результатів в обліку

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно законодавства.

Інвентаризація проводиться методом фактичної перевірки наявності майна підприємства шляхом описування, перерахунку, зважування, вимірювання й оцінювання його залишків і порівняння одержаних результатів з даними бухгалтерського обліку. Це дає змогу встановити розбіжності між даними обліку і фактичною наявністю господарських засобів, тобто надлишки або нестачі, які оформляють відповідними документами і відображають в обліку. Інвентаризації підлягають основні засоби, нематеріальні активи, товарно-матеріальні цінності, грошові кошти, документи та розрахунки. За повнотою охоплення перевіркою засобів, коштів і розрахунків, інвентаризацію поділяють на повну і часткову. Повна інвентаризація передбачає суцільну перевірку всіх господарських засобів та джерел їх утворення. Часткова інвентаризація охоплює визначену частину засобів і джерел, наприклад, наявність готівки, готової продукції на складі, незавершеного виробництва.

Залежно від характеру інвентаризацію поділяють на планову і позапланову. Планова інвентаризація здійснюється за раніше складеним планом відповідно до розробленого і затвердженого графіка (наприклад, перед складанням річного звіту). Позапланову інвентаризацію проводять за розпорядженням керівника підприємства, на вимогу слідчих або контролюючих органів, у разі ревізії або зміни матеріально відповідальних осіб. Найбільш ефективними є раптові часткові інвентаризації, оскільки вони підвищують відповідальність матеріально відповідальних осіб щодо своєчасного оприбуткування і списання матеріальних цінностей, правильності

їх зберігання, запобігають зловживанням.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- перед складанням річної фінансової звітності;
- у разі зміни матеріально відповідальних осіб, а також при зміні керівника колективу, вибуття з колективу більше половини його членів або на вимогу хоча б одного члена колективу при колективній матеріальній відповідальності (на день приймання-передачі справ) в обсязі активів, які знаходяться на відповідальному зберіганні;
- у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів) в обсязі, визначеному керівником підприємства;
- за судовим рішенням або на підставі оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення інвентаризації;
- у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення події) в обсязі, визначеному керівником підприємства;
- у разі припинення діяльності підприємства;
- у разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату такого переходу).

На час проведення інвентаризації діяльність підрозділу (складу, сховища), як правило, припиняється. Інвентаризаційні описи складають у декількох примірниках, один з яких передають матеріально відповідальній особі, при цьому матеріально відповідальна особа на кожному описі ставить свій підпис про матеріальну відповідальність за зазначені в ньому цінності. Дані інвентаризаційних описів порівнюють з даними бухгалтерського обліку і складають порівняльні відомості, де визначають результат інвентаризації. Внаслідок такого порівняння встановлюють відповідність або невідповідність облікових і фактичних даних, тобто: фактичний і бухгалтерський запис збігаються; фактичний залишок менше облікового – нестача; фактичний залишок більше облікового – надлишок.

Свої висновки і пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформлює протоколом і подає на затвердження керівнику підприємства, який у 5-денний термін розглядає і затверджує протокол. Затверджені результати інвентаризації відображають у бухгалтерському обліку в тому місяці, в якому закінчено інвентаризацію, але не пізніше грудня звітного року.

Результати інвентаризації відображають в обліку в такому порядку:

- надлишки основних засобів, товарів і матеріалів, цінних паперів, коштів, іншого майна підлягають оприбуткуванню та зарахуванню до доходів діяльності або збільшення фінансування;
- нестачу цінностей у межах затверджених норм природного убутку списують за рішенням керівника підприємства на витрати або на зменшення фінансування;
- понаднормові нестачі цінностей, а також втрати від псування відносять на винних осіб за цінами, за якими розраховують розмір шкоди;

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

Матеріали інвентаризацій та рішення щодо регулювання розбіжностей затверджуються керівником підприємства з включенням результатів до звіту за той період, в якому закінчено інвентаризацію, а також до річного звіту. Для документування результатів інвентаризації підприємства можуть використовувати як затвержені бланки інвентаризаційних описів, актів інвентаризації та звіряльних відомостей, так і самостійно розроблені бланки.

Контрольні питання

1. Охарактеризуйте документ як джерело первинної інформації.
2. У чому полягає законодавча основа порядку документального оформлення господарських операцій?
3. Чи обов'язковий, на Вашу думку, графік документообігу на всіх підприємствах?
4. Які є вимоги до змісту документів?
5. Як здійснюється опрацювання бухгалтерських документів?
6. Охарактеризуйте інвентаризацію стосовно системи бухгалтерського обліку: передумови виникнення, сутність та завдання.
7. Який порядок і строки проведення інвентаризації?
8. У яких випадках проведення інвентаризації є обов'язковим?

Тема 5. Оцінювання та калькуляція в системі бухгалтерського обліку

- 5.1. Оцінювання як елемент методу бухгалтерського обліку.
- 5.2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку.
- 5.3. Оцінка і калькулювання при відображенні в обліку процесів господарської діяльності

Мета: набуття знань щодо значення у системі бухгалтерського обліку оцінки та калькуляції; сутності калькуляції; аналізу впливу методів оцінки та калькуляції на фінансові результати діяльності підприємства; інтерпретування результатів оцінки та калькуляції для прийняття обґрунтованих управлінських рішень у ході процесів постачання, виробництва, реалізації.

Корисні джерела: [1-3, 11, 16]

5.1. Оцінювання як елемент методу бухгалтерського обліку

Особливістю бухгалтерського обліку є те, що майно, зобов'язання,

господарські явища і процеси повинні бути оцінені в грошовому вираженні. З цією метою використовують спеціальні елементи методу бухгалтерського обліку – оцінку і калькуляцію.

Оцінка – це спосіб грошового вимірювання господарських засобів, джерел їх утворення, господарських процесів та їх результатів.

Господарюючі суб'єкти, що діють на території України, зобов'язані здійснювати бухгалтерський облік і складати звітність у національній валюті України. Оцінка господарських фактів повинна відповідати визначеному законодавчо порядку і принципу вірогідності. Методологія оцінки майна має бути незмінною протягом поточного року. Тобто, вхідні (вступні) показники поточного року мають відповідати вихідним показникам звітного року. Зміна методів оцінки майна, активів і пасивів припустима лише у визначеному порядку і обґрунтовується в Наказі про облікову політику підприємства.

Принципи оцінки окремих видів активів і пасивів визначені національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку:

- капітальні вкладення (інвестиції) – за фактичними витратами для забудовника (замовника);

- фінансові інвестиції (придбання цінних паперів, внески до статутного капіталу інших підприємств) – за фактичними витратами на їх придбання. Придбані шляхом обміну фінансові інвестиції зараховуються за справедливою (ринковою) вартістю переданих активів;

- основні засоби й інші необоротні матеріальні активи – за первісною вартістю у сумі фактичних витрат на їх придбання, будівництво, доставку, монтаж, налагодження, реєстрацію, страхування, митні збори, податки (якщо вони не відшкодовуються підприємству). Зміни первісної вартості допускаються лише у разі добудови, дообладнання, реконструкції та часткової ліквідації об'єктів. Окремо відображають знос основних засобів і інших необоротних матеріальних активів. В підсумок активів підприємства зараховують залишкову вартість відповідних об'єктів;

- нематеріальні активи – за фактичними витратами на їх придбання, що становить первісну вартість. У підсумок активів підприємства зараховують залишкову вартість нематеріальних активів;

- виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, інші матеріальні цінності – за первісною вартістю придбання (виготовлення). Якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду, то такі запаси відображаються в обліку і звітності за чистою вартістю реалізації;

- поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги – за первісною вартістю. У підсумок активу балансу включається дебіторська заборгованість за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю і резервом сумнівних боргів;

- залишки коштів підприємства на валютних рахунках, інші кошти (включаючи грошові документи), цінні папери, дебіторська заборгованість в іноземних валютах – в грошовій одиниці України в сумах, визначених шляхом

перерахунку іноземних валют за курсом Національного банку, що діють на останнє число звітного періоду;

– статутний капітал – за сукупністю вкладів у грошовому виразі учасників (власників) у майно при створенні підприємства для забезпечення його діяльності в розмірах, визначених установчими документами. Статутний капітал і фактична заборгованість учасників за вкладами обліковується і відображається за окремими статтями в пасиві балансу. При підрахунку підсумку власного капіталу заборгованість учасників за вкладами віднімається;

– прибуток, його використання або збиток протягом звітного періоду відображаються в обліку окремо. Сума непокритого збитку наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу;

– забезпечення наступних витрат і платежів – визначається за обліковою оцінкою ресурсів, необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. В разі необхідності залишок забезпечення переглядається і коригується (зменшується, збільшується);

– поточні зобов'язання – відображаються в балансі за сумою погашення. Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю, тобто вартістю, за якою має виплачуватись сума при погашенні заборгованості;

– товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання, орендовані основні засоби (операційна оренда), умовні права й зобов'язання – відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою вартістю, вказаною у документах.

Зважаючи на зростаючу роль і значущість бухгалтерської оцінки в діяльності підприємства, розглянемо основні вимоги до оцінки. Вона має бути реальною, доречною, своєчасною, єдиною і обачною. Реальна оцінка забезпечує відображення в грошовому вимірнику дійсної величини активів і зобов'язань за фактичною (історичною) собівартістю. При цьому вона базується на чіткій законодавчій регламентації порядку створення і використання фондів і резервів, систематичній перевірці розрахунків з банками, постачальниками і покупцями, дебіторами і кредиторами.

Важливо, щоб оцінка забезпечувала порівняння об'єктів обліку в різні періоди часу з метою виявлення тенденцій зміни у фінансовому стані і фінансових результатах діяльності підприємства. Сутність вимоги «обачність» полягає в тому, що оцінка активів і доходів не повинна бути завищеною, а зобов'язань і витрат – заниженою. Таким чином, оцінка, що відповідає зазначеним вимогам, має велике значення для об'єктивної характеристики активів і зобов'язань підприємства, правильного визначення його фінансових результатів. Єдина методика оцінки активів і пасивів забезпечує єдність і порівнянність показників різних підприємств і можливість одержання зведених узагальнених даних.

5.2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку

Оцінка господарських засобів ґрунтується на даних про фактичну собівартість оцінюваних об'єктів. У цих умовах важливого значення набуває калькуляція. Калькуляція є способом групування затрат і визначення собівартості продукції (робіт, послуг). Для визначення собівартості цих цінностей підраховують затрати на них, здійснені підприємством, у кожному процесі: постачання (заготівля), виробництво, реалізація.

Калькуляція є підставою для грошової оцінки відповідних об'єктів бухгалтерського обліку. Об'єкт калькуляції – це вид продукції, робіт, послуг, виробництво, програма, проект, замовлення, собівартість яких визначають. Залежно від виду продукції, технологічної складності її виготовлення, організаційних особливостей на підприємстві можуть застосовуватись різні методи калькулювання собівартості продукції.

Методом калькулювання прийнято вважати сукупність прийомів і способів збору, нагромадження й систематизації інформації з метою обчислення собівартості продукції і контролю витрат. Калькуляція може складатись на об'єкт в цілому (певний вид продукції, робіт) або на одиницю.

Калькуляційна одиниця – це одиниця вимірювання обсягу окремих видів продукції, робіт, послуг, собівартість яких визначається (тонна, м², м³, шт.). Калькуляційні одиниці повинні характеризувати сутність конкретного виду продукції, відображати кількісну одиницю продукції певної якості, відповідати одиницям виміру, встановленим на рівні державних стандартів. Калькулювання собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) здійснюється для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених технологічних, організаційних і економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва, для обґрунтування цін і розрахунку суми податків, що підлягають сплаті до бюджету.

Калькуляція здійснюється у всіх господарських процесах. Так, у процесі постачання визначається собівартість одиниці придбаних, виробничих запасів, яка використовується для оцінки витрачених на виробництво продукції матеріальних цінностей. У процесі виробництва сума понесених витрат у грошовому виразі є виробничою собівартістю, яка складає основу для обчислення собівартості одиниці окремих видів продукції (робіт, послуг). Остання використовується для оцінки продукції (робіт, послуг) в процесі реалізації. Звідси з'являється такий термін, як «собівартість реалізації».

Розрізняють планові і звітні калькуляції. Планові складають на основі прогресивних норм витрачання засобів виробництва і робочого часу і використовують як вихідні дані при встановленні цін. Вони є попередніми, складаються до початку господарських процесів і використовуються для складання кошторису витрат. Звітні калькуляції, складені за даними бухгалтерського обліку, відображають фактичні витрати. Калькуляції дозволяють приймати оптимальні управлінські рішення, порівнювати фактичні витрати з плановими, повніше використовувати резерви економії. Крім того, вони сприяють удосконаленню цін на продукцію, роботи і послуги,

прийняттю обґрунтованих рішень з приводу виробництва нових видів продукції і зняття з виробництва застарілих. Значення звітної (фактичної) калькуляції полягає в тому, що вона використовується для поточного і перспективного планування собівартості, для обґрунтування економічної ефективності впровадження нової техніки і вибору сучасних технологій виробництва. Інформація, що міститься в системі калькуляції, допомагає визначити доцільність подальшого випуску тієї чи іншої продукції, встановити оптимальні ціни на продукцію, скоригувати асортимент, оцінити якість продукції, що випускається.

Калькуляція є елементом системи управління виробництвом на підприємстві. Складовою процесу калькулювання є калькуляційний облік – система аналітичного обліку витрат на виробництво в інтересах достовірного і точного калькулювання, основою задачею якого є повне відокремлення прямих витрат за об'єктами калькулювання й облік непрямих витрат.

Поєднання системи калькуляційного обліку та калькуляції здійснюється при застосуванні певного методу калькулювання. Методи калькулювання відрізняються методикою калькуляційного обліку та способами калькуляції. У вітчизняній літературі найчастіше зустрічаються простий, позамовний, попередільний, нормативний методи.

Простий метод використовується на моновиробництвах (виробництво електроенергії, видобування нафти, вугілля) де всі витрати безпосередньо відносяться на виготовлений продукт. Собівартість одиниці продукції калькулюється шляхом розподілу витрат на кількість виготовленої продукції.

Попередільний (попроцесний) метод використовується у послідовних виробництвах (коли один технологічний процес настає за іншим) де він розділяється на окремі частини – переділи (процеси) і за кожним із них окремо обчислюються витрати. При цьому витрати обліковуються за кожним переділом (цехом), передаються із цеху в цех, і на останньому калькулюють собівартість виготовленої продукції.

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

Нормативний метод полягає в визначенні фактичної собівартості виробленого продукту як алгебраїчної суми витрат за нормами, відхилень від норм, а також змін норм.

Собівартість продукції залежно від обсягу витрат, що включаються в неї, поділяється на: технологічну, виробничу, повну собівартість готової і реалізованої продукції.

Технологічна собівартість – прямі витрати на сировину, матеріали, енергію, оплату праці з нарахуваннями.

Виробнича собівартість – технологічна собівартість плюс загальновиробничі витрати.

Підприємство з метою аналізу впливу адміністративних витрат на

фінансовий результат може визначати повну собівартість готової продукції, яка включає виробничу плюс адміністративні витрати. Повна собівартість реалізованої продукції є повною собівартістю готової продукції плюс витрати на збут цієї продукції.

Національні стандарти бухгалтерського обліку передбачають облік тільки виробничої собівартості. Проте вплив адміністративних витрат і витрат на збут на фінансовий результат може бути настільки значним, що при зниженні планової виробничої собівартості підприємство, зрештою, може одержати збиток. Тому в рамках управлінського обліку розрахунки повної собівартості виробленої і реалізованої продукції обов'язкові.

Витрати, що входять у собівартість продукції, можна згрупувати за декількома ознаками (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Класифікація витрат виробництва

Ознаки	Групи витрат
Місце виникнення	в основному виробництві, цеху, бригаді
	у допоміжних та підсобних виробництвах
	в інших виробництвах
Вид витрат	за елементами
	за статтями витрат
Спосіб включення до собівартості	прямі
	непрямі
Відношення до виробничого процесу	основні
	накладні
Ступінь впливу обсягу виробництва на рівень витрат	умовно-змінні
	умовно-постійні
Структура витрат	одноеlementні (прості)
	комплексні (складні)

Місце виникнення витрат – структурний підрозділ підприємства (цех, бригада, ділянка, відділ), по якому організуються планування і облік витрат виробництва для контролю і управління ними. Класифікація витрат за місцями виникнення має значення для нормування витрат і контролю за їх здійсненням, обчислення виробничої собівартості в структурних підрозділах основного, допоміжного та іншого виробництва підприємства.

З метою планування, організації аналітичного обліку витрат і аналізу собівартості витрати необхідно групувати за калькуляційними статтями (статтями витрат). Це групування є деталізованим, наприклад, для прямих матеріальних витрат в промисловості необхідно виділити такі статті калькуляції: сировина і матеріали; купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби; паливо і енергія на технологічні цілі; роботи і послуги, виконані сторонніми організаціями. Класифікація витрат за калькуляційними статтями має в кожній галузі особливості, обумовлені специфікою технологічного процесу. Кожне підприємство з урахуванням своїх цілей самостійно визначає методи обліку витрат, перелік статей і методичку калькуляції.

За способом включення в собівартість витрати поділяються на прямі і

непрямі. Прямими називають витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом конкретних видів продукції, виконанням робіт (послуг) і можуть бути безпосередньо включені в їх собівартість. До них відносять прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати.

До непрямих відносять витрати, які мають загальний характер для виробництва кількох видів продукції і в момент здійснення їх неможливо віднести на конкретний вид продукції (робіт, послуг). Такі витрати розподіляються між окремими видами продукції (робіт, послуг) непрямим шляхом згідно з обраною підприємством базою розподілу (пропорційно основній зарплаті, прямим витратам та). До них відносять витрати на утримання і експлуатацію основних засобів, загальновиробничі витрати.

Відносно виробничого процесу витрати поділяють на основні та накладні. Основними називаються витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом (виконанням робіт, послуг) і передбачені його технологією. Це вартість сировини, матеріалів, оплата праці основних робітників, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних засобів. До накладних належать витрати на обслуговування, організацію і управління виробничим процесом, тобто загальновиробничі витрати. Вони не пов'язані з технологією виробництва, проте забезпечують виконання плану виробництва і в сукупності з прямими витратами утворюють виробничу собівартість.

Обсяг виробництва по-різному впливає на рівень витрат, і для аналізу цього впливу витрати поділяють на умовно-змінні і умовно- постійні.

Умовно-змінні витрати – це витрати, абсолютна величина яких збільшується із зростанням обсягу випуску продукції або зменшується зі зменшенням обсягу виробництва. До них належать витрати сировини, витрати на оплату праці основних робітників.

Умовно-постійні витрати – це витрати, абсолютна величина яких залежно від збільшення або зменшення обсягу виробництва залишається постійною або несуттєво змінюється. До них відносять витрати на утримання будівель, машин і обладнання, амортизацію, заробітну плату працівників управління цехами і виробничими дільницями. Провести чітке розмежування витрат на змінні і постійні досить складно, оскільки деякі з них є напівпостійними або напівзмінними. Тому їх називають умовно-змінними або умовно- постійними.

Розглянута класифікація витрат за різними ознаками має велике значення в плануванні та організації обліку фактичної собівартості продукції, робіт і послуг, а також в аналізі витрат з метою виявлення резервів зниження собівартості і поліпшення фінансового стану підприємства.

5.3. Оцінка і калькулювання при відображенні в обліку процесів господарської діяльності

Діяльність підприємства включає цілий ряд процесів, які підлягають обов'язковому бухгалтерському обліку. Головними процесами господарської діяльності у виробничій сфері є: постачання, виробництво, реалізація.

Процес постачання (заготівлі) включає операції, пов'язані із забезпеченням підприємства необхідними для виробництва продукції предметами праці (сировиною і матеріалами, паливом, запасними частинами). Вартість придбаних предметів праці складається з їх купівельної вартості (суми, що сплачується згідно з договором постачальнику) і витрат, пов'язаних з придбанням.

До витрат, пов'язаних з придбанням товарно-матеріальних цінностей, відносять: суми, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші послуги у зв'язку з пошуком і придбанням; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Для обліку процесу постачання використовують рахунки: матеріальних цінностей (20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» тощо), грошові рахунки (30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти»), рахунки розрахунків (63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 68 «Розрахунки за іншими операціями»). Для обліку витрат, пов'язаних з придбанням матеріальних цінностей призначений аналітичний рахунок «Транспортно-заготівельні витрати».

В процесі заготівлі товарно-матеріальні цінності поступають від різних постачальників, осіб з різною купівельною вартістю і різними транспортно-заготівельними витратами. Тому, з метою спрощення, такі матеріальні цінності в поточному обліку показують за єдиними обліковими цінами з окремим відображенням відхилень від цих цін. В кінці звітної періоду (місяця) списують відхилення, що припадають на облікову вартість використаних цінностей. Базою розподілу відхилень є вартість або кількість матеріальних цінностей.

Розглянемо на конкретному прикладі господарські операції з процесу постачання. Підприємство придбало виробничі запаси: купівельна вартість – 8500 грн.; витрати з доставки (транспортно-заготівельні витрати) – 750 грн. Кошти перераховано з банківського рахунку підприємства.

На рахунках бухгалтерського обліку операції з процесу постачання можна представити у вигляді схеми на рисунку 5.1.

Затрати на предмети праці в структурі собівартості продукції займають значну питому вагу і їх економія є одним з важливих шляхів здешевлення продукції. Тому, належний облік надходження матеріальних цінностей на склад, виявлення сум транспортно-заготівельних витрат і контроль цих витрат дозволять управляти процесом постачання і виявляти резерви підвищення ефективності виробництва за рахунок зниження вартості придбаних предметів праці.

31 «Рахунки в банках»		63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»		20 «Виробничі Запаси»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Залишок					
30000	8500	8500	8500	8500	
	(2) →		(1) →		
«Інші рахунки» (23, 64, 65, 66, 68 та ін.)		«Транспортно-заготівельні витрати»			
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит		
	750	750	750		
	(3) →		(4) →		

Пояснення:

- 1 – купівельна вартість виробничих запасів (8500 грн.);
- 2 – перерахування коштів постачальникам за придбані цінності;
- 3 – транспортно-заготівельні витрати (750 грн.);
- 4 – списання транспортно-заготівельних витрат для включення у фактичну собівартість придбаних виробничих запасів.

Примітка: Фактична собівартість придбаних виробничих запасів становить 9250 грн. (8500 + 750).

Рисунок 5.1. Схема обліку процесу постачання

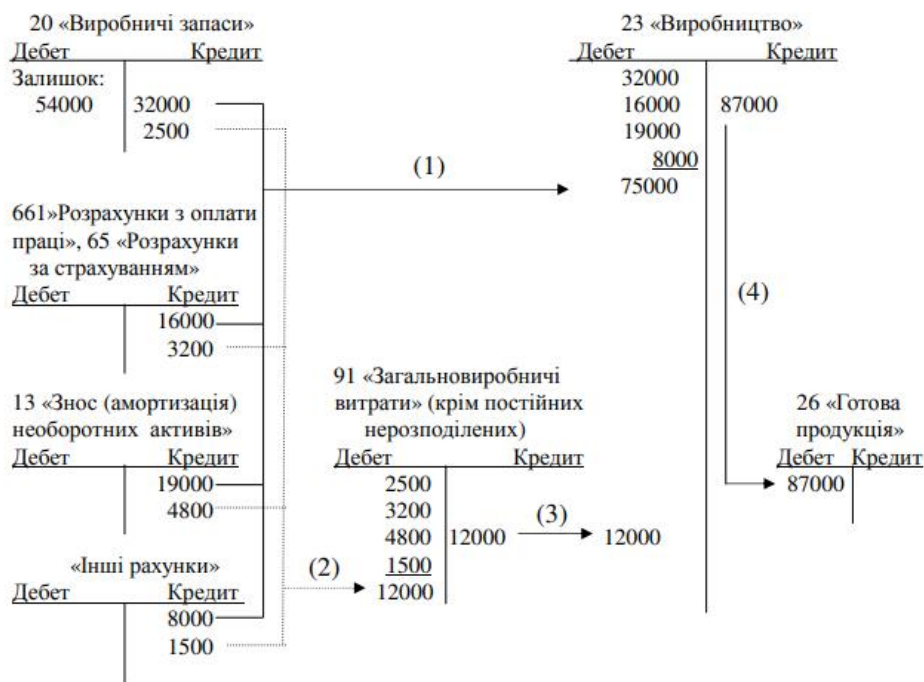
Процес виробництва являє собою процес поєднання живої праці з засобами виробництва. Цей процес виражає виробниче споживання засобів праці, предметів праці і живої праці, а також – процес виготовлення нової продукції. Обидві сторони процесу виробництва взаємопов'язані. Мета цього процесу – відображення і визначення затрат на випущену продукцію, визначення її кількості і собівартості.

Для обліку процесу виробництва використовують рахунки основного і допоміжних виробництв, матеріальних цінностей, затрат праці та її оплати, використання основних засобів, витрат на управління та обслуговування виробництва тощо.

На рахунок 23 «Виробництво» показують всі витрати на виготовлення продукції. Відомості про витрати на виробництво окремих видів продукції (або груп однорідної продукції) беруть з аналітичних рахунків, які відкривають до синтетичного рахунка 23 «Виробництво». В дебет синтетичного рахунка 23 «Виробництво» і його аналітичних рахунків безпосередньо записують протягом звітного періоду тільки ті витрати, які прямо пов'язані з виробництвом продукції. В кінці звітного періоду (місяця, кварталу, року) сюди відносять розподілені непрямі витрати. Затрати, включені в собівартість готової продукції, списують у дебет рахунку 26 «Готова продукція» в кореспонденції з кредитом рахунку 23 «Виробництво».

Розглянемо на конкретному прикладі господарські операції з процесу виробництва. На підприємстві здійснено такі витрати на виробництво продукції: використані сировина і матеріали – 32000 грн., нарахована заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи – 16000 грн., нараховано амортизацію по основним засобам – 19000 грн., інші прямі витрати – 8000 грн.

Крім цього проведені витрати на загальновиробничі потреби: використані матеріали – 2500 грн., нарахована заробітна плата загальновиробничому персоналу – 3200 грн., нараховано амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення – 4800 грн., інші витрати – 1500 грн. В кінці звітного періоду загальновиробничі витрати розподілено і включено в собівартість продукції. На рахунках бухгалтерського обліку операції з процесу виробництва можна представити у вигляді схеми на рисунку 5.2.



Пояснення:

- 1 – прямі витрати;
- 2 – непрямі витрати (загальновиробничі витрати);
- 3 – розподіл і списання непрямих витрат;
- 4 – оприбуткування одержаної продукції.

Примітка: Фактична собівартість одержаної готової продукції становить 87000 грн. (75000 + 12000).

Рисунок 5.2. Схема обліку процесу виробництва

Процес реалізації – завершальний процес кругообігу засобів підприємства і включає сукупність операцій, пов'язаних із збутом виробленої продукції. Завдяки реалізації підприємство одержує кошти за рахунок яких покриває свої виробничі витрати, здійснює розрахунки по зобов'язаннях, створює резервний капітал, здійснює розширене відтворення.

Продукція продається за цінами, які встановлює ринок. У більшості випадків функціонують вільні ціни і договірні ціни (встановлені згідно заключених договорів). Однак, на окремі види продукції, яка має важливе стратегічне значення у розвитку країни, може здійснюватись державне регулювання цін.

Для обліку процесу реалізації використовують рахунки готової продукції, реалізації, коштів і розрахунків, фінансових результатів. Облік витрат,

пов'язаних з реалізацією (збутом) продукції, здійснюють на рахунку 93 «Витрати на збут».

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Для обліку собівартості реалізованої продукції використовують рахунок 90 «Собівартість реалізації», за дебетом якого відображають собівартість реалізованої продукції, а за кредитом – її списання в порядку закриття рахунку і віднесення на рахунок 79 «Фінансові результати».

Виручку (доходи) від реалізації, тобто вартість реалізованої продукції за реалізаційними цінами відображають за кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації». За дебетом цього рахунка списують доходи від реалізації (за виключенням податку на додану вартість, інших податків і зборів) в порядку його закриття і відносять на рахунок 79 «Фінансові результати».

В аналітичному обліку процесу реалізації для кожного виду продукції відкривають окремі рахунки до рахунка 90 «Собівартість реалізації» і 70 «Доходи від реалізації». Розглянемо на конкретному прикладі господарські операції з процесу реалізації.

Підприємство реалізувало продукцію: фактична виробнича собівартість продукції – 45000 грн., виручка від реалізації – 72000 грн., в тому числі податок на додану вартість – 12000 грн. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, що включаються у собівартість реалізованої продукції, становлять 2500 грн. Необхідно визначити фінансовий результат від реалізації продукції. На рахунках бухгалтерського обліку операції з процесу реалізації можна представити у вигляді схеми на рисунку 5.3.

Дохід від реалізації продукції, відображений на кредиті рахунка 70 «Доходи від реалізації» (72000 грн.), за виключенням суми податку на додану вартість (12000 грн.), списується по дебету цього рахунка в кореспонденції з кредитом рахунка 79 «Фінансові результати». Собівартість реалізованої продукції, відображена на дебеті рахунка 90 «Собівартість реалізації» (45000 + 2500), списується по кредиту цього рахунка в кореспонденції з дебетом рахунка 79 «Фінансові результати». Порівнюючи суми по дебету і кредиту рахунка 79 «Фінансові результати» можна визначити фінансовий результат від реалізації. У нашому прикладі підприємство одержало прибуток від реалізації продукції у сумі 12500 грн. (60000 – 47500).

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведуть облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією) продукції, робіт і послуг: витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту; амортизація, ремонт та утримання основних засобів, що використовуються для забезпечення збуту продукції. За дебетом рахунка 93 «Витрати на збут» відображають суми визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Достовірна і своєчасно одержана інформація про собівартість продукції

РОЗДІЛ 2 ОБЛІК АКТИВІВ, ЗОБОВ'ЯЗАНЬ І КАПІТАЛУ

Тема 6. Облік необоротних активів

6.1. Поняття основних засобів, їх класифікація і оцінка згідно НП(С)БО 7 «Основні засоби».

6.2. Відображення в обліку руху основних засобів.

6.3. Облік амортизації основних засобів.

6.4. Облік поліпшення і ремонту основних засобів.

6.5. Визнання та оцінка нематеріальних активів в обліку.

6.6. Відображення в обліку руху нематеріальних активів.

Мета: набуття знань щодо правильного відображення в обліку операцій з руху необоротних матеріальних і нематеріальних активів та нарахування амортизації, поліпшення об'єктів.

Корисні джерела: [1-4, 6, 7, 12, 14, 15, 18]

6.1. Поняття основних засобів, їх класифікація і оцінка згідно НП(С)БО 7 «Основні засоби»

Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів; надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість основних засобів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Первісна вартість включає:

- суми, сплачені згідно з договором постачальнику (продавцю);
- суми, сплачені організаціям за здійснення робіт за договорами будівельного підряду та іншими договорами;
- суми, сплачені організаціям за інформаційні та консультаційні послуги, пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів;
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, здійснені у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- сплачені мито, податки та інші платежі, пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів, що не відшкодовуються підприємству;
- винагороди, сплачені посередницькій організації, через яку було придбано об'єкт основних засобів;
- витрати з страхування ризиків, пов'язаних із доставкою основних

засобів;

- витрати на установку, монтаж та налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів та приведенням їх у робочий стан.

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання.

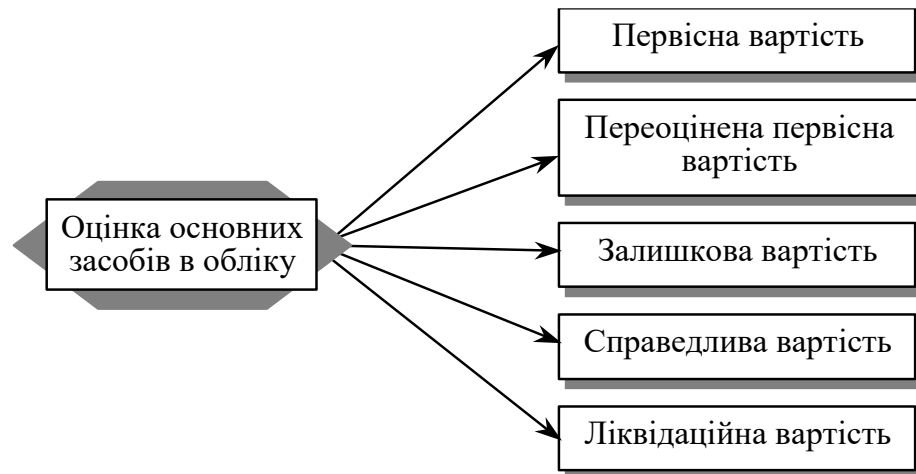


Рисунок 6.1. Способи оцінки основних засобів, що використовуються в бухгалтерському обліку, відповідно до НП(С)БО 7 [6]

Первісна вартість основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається як справедлива вартість, погоджена засновниками.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів.

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

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

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби поділяють на такі групи: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої, машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади та інвентар; робоча та продуктивна худоба; багаторічні насадження; інші основні засоби.

Для обліку основних засобів у Плані рахунків передбачено рахунок 10 «Основні засоби» [12].

Основні засоби, які мають специфічні особливості і не підпадають під жодну з наведених вище груп, відображаються в обліку на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». До них відносять бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату, інші необоротні матеріальні активи.

На рисунку 6.2 наведено зміст записів за дебетом і кредитом рахунка 10 «Основні засоби». Аналогічні записи здійснюються і за рахунком 11.

На кожен групу основних засобів на рахунках 10 і 11 відкрито окремий субрахунок:

Рахунок 10 «Основні засоби» має такі субрахунки:

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

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» має такі субрахунки:

- 111 «Бібліотечні фонди»
- 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»
- 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»
- 114 «Природні ресурси»
- 115 «Інвентарна тара»
- 116 «Предмети прокату»
- 117 «Інші необоротні матеріальні активи»

Дт	<i>Рахунок 10 «Основні засоби»</i>	Кт
	<ul style="list-style-type: none"> • надходження основних засобів (за первісною вартістю) • витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів • сума дооцінки 	<ul style="list-style-type: none"> • вибуття основних засобів • сума уцінки

Рисунок 6.2. Зміст господарських операцій, що відображаються за рахунком 10 «Основні засоби»



Рисунок 6.3. Зміст статті балансу «Основні засоби»

6.2. Відображення в обліку руху основних засобів

Надходження основних засобів здійснюється в результаті:

- придбання за плату;
- будівництва (підрядним і господарським способами);
- внесення засновниками до статутного капіталу;
- безоплатного одержання;
- отримання в обмін на неподібні об'єкти.

При передачі кожного об'єкта основних засобів в експлуатацію комісією, яка створена за наказом керівника підприємства і здійснює приймання об'єкта, складається Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів. У цьому документі вказується первісна вартість об'єкта, місце експлуатації, його відповідність технічним умовам.

За кожним об'єктом доцільно закріпити інвентарний номер, який наноситься на об'єкт і в подальшому проставляється у всіх документах, на підставі яких відбувається внутрішнє переміщення об'єкта, або його вибуття, а також в інвентарній картці.

Інвентарна картка – реєстр аналітичного обліку основних засобів. У ній містяться такі дані: інвентарний номер, назва об'єкта, коротка технічна характеристика, місце експлуатації, дата введення в експлуатацію, рік випуску або будівництва, норма амортизації, дата вибуття з експлуатації, відомості про переоцінку, реконструкцію, модернізацію об'єкта тощо.

Придбання об'єктів основних засобів за плату, а також їх будівництво являють собою капітальні інвестиції підприємства, для обліку яких призначений рахунок 15 «Капітальні інвестиції» (рис. 7.4).

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів.

Синтетичний рахунок 15 «Капітальні інвестиції» має такі субрахунки:

- 151 «Капітальне будівництво»;
- 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;
- 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;
- 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Витрати на придбання або створення
матеріальних та нематеріальних
необоротних активів

Введення в дію, прийняття
в експлуатацію придбаних
або створених активів

Рисунок 6.4. Зміст господарських операцій, що відображаються за синтетичним рахунком 15 «Капітальні інвестиції»

Спочатку всі витрати на придбання об'єкта основних засобів накопичують на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» або 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів».

При передачі (введенні) в експлуатацію цього об'єкта здійснюють кореспонденції:

– Дт 10 (відповідний субрахунок) – Кт 152 (безпосередньо для основних засобів);

– Дт 11 (відповідний субрахунок) – Кт 153 (для інших необоротних матеріальних активів).

Приклад. Підприємство за грошові кошти на умовах передоплати придбало вантажний автомобіль вартістю 240 000 грн (у тому числі ПДВ — 40 000 грн). Витрати на реєстрацію автомобіля в сервісному центрі МВС становили 600 грн (без ПДВ).

Крім того, підприємство за грошові кошти (з подальшою оплатою) придбало верстат фрезерний вартістю 30 000 грн (у тому числі ПДВ — 5 000 грн). Витрати на монтаж і налагодження верстата становили 3 500 грн (без ПДВ). Придбані основні засоби планується використовувати в господарській діяльності в оподатковуваних ПДВ операціях (табл. 6.1).

Первісна вартість самостійно виготовленого об'єкта основних засобів формується в тому ж порядку, що й при придбанні за грошові кошти, тобто складається з витрат, перерахованих у п. 8 НП(С)БО 7 [6]. Але є певні особливості — порядок відображення в обліку операцій із самостійного виготовлення основних засобів залежить від способу їх створення: господарським (тобто власними силами підприємства); підрядним (тобто із залученням сторонніх організацій); змішаним (комбінованим). При підрядному способі до вартості самостійно виготовленого основного засобу включають вартість робіт (послуг), виконаних (наданих) підрядниками.

При господарському способі вартість виготовленого підприємством самостійно об'єкта включає прямі матеріальні витрати; витрати на оплату праці; ЄСВ, нарахований на заробітну плату працівників, зайнятих у виготовленні основного засобу; загальновиробничі витрати; вартість послуг сторонніх організацій; амортизацію необоротних активів, які використовуються при виготовленні основного засобу; інші витрати.

Усі витрати на будівництво об'єкта основних засобів визнають капітальними інвестиціями і збирають на субрахунку 151 «Капітальне

будівництво», а витрати на виготовлення об'єкта основних засобів – на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». Після введення об'єкта в експлуатацію витрати, які зібрані на субрахунках 151 і 152, списують на відповідні субрахунки обліку основних засобів.

Таблиця 6.1

Придбання основних засобів за національну валюту

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
<i>Передоплата</i>				
1	Перераховано передоплату за автомобіль	371	311	240 000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	641/ПДВ	644/ПДВ	40 000
3	Отримано від постачальника автомобіль	152	631	200 000
4	Списано суму відображеного раніше податкового кредиту з ПДВ	644/ПДВ	631	40 000
5	Здійснено залік заборгованостей	631	371	240 000
6	Перераховано платежі, пов'язані з реєстрацією автомобіля в сервісному центрі МВС	377	311	600
7	Віднесено на збільшення первісної вартості автомобіля витрати на реєстрацію	152	377	600
8	Введено в експлуатацію вантажний автомобіль	105	152	200 600
<i>Постоплата</i>				
1	Отримано верстат	152	631	25 000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	641/ПДВ	631	5 000
3	Включено до первісної вартості верстата витрати на монтаж і налагодження	152	631	3 500
4	Оплачено вартість монтажу та налагодження	631	311	3 500
5	Введено в експлуатацію верстат	104	152	28 500
6	Перераховано кошти в оплату вартості придбаного верстата	631	311	30 000

Для безоплатного випадку первісна вартість об'єкта основних засобів, що надійшов, дорівнює його справедливій вартості, збільшеній на вартість супутніх витрат. Оцінити подарований об'єкт і визначити його справедливую вартість повинна комісія, спеціально створена на підприємстві (за наказом керівника). Якщо це особливий об'єкт, то можна залучити незалежного оцінювача. При оприбуткуванні подарованого об'єкта основних засобів на його справедливую вартість (без урахування супутніх витрат) збільшують додатковий капітал – Кт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи». Тобто вартість безоплатно отриманого основного засобу відразу при оприбуткуванні до доходу не потрапляє. Це відбуватиметься при нарахуванні амортизації.

Первісну вартість основних засобів, отриманих як внесок до статутного

капіталу, формують у порядку, встановленому п. 8 та 10 НП(С)БО 7 [6].

Приклад. Підприємство отримало як внесок до статутного капіталу обладнання вартістю 24 000 грн (у тому числі ПДВ – 4 000 грн). Залишок неоплаченого капіталу (76 000 грн) був погашений грошовими коштами. Витрати на транспортування та монтаж отриманого обладнання оплачені підприємством у сумі 3 000 грн, у тому числі ПДВ – 500 грн (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

Внесення основних засобів до статутного капіталу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Відображено формування статутного капіталу	46	40	100 000
2	Відображено внесення внесків грошовими коштами	301, 311	46	76 000
3	Отримано обладнання як внесок до статутного капіталу	152	46	20 000
4	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН)	641/ПДВ	46	4 000
5	Включено до первісної вартості об'єкта ОЗ вартість послуг з транспортування та монтажу обладнання	152	631	2 500
6	Відображено податковий кредит з ПДВ від вартості послуг з транспортування та монтажу обладнання	641/ПДВ	631	500
7	Оплачено вартість послуг з транспортування та монтажу обладнання	631	311	3 000
8	Введено в експлуатацію об'єкт ОЗ	104	152	22 500

Вибуття основних засобів відбувається в результаті:

- реалізації;
- ліквідації;
- безоплатної передачі;
- внеску до статутного капіталу інших підприємств;
- невідповідності критеріям визнання активом.

При вибутті основних засобів комісія, створена за наказом керівника підприємства, складає Акт на списання основних засобів, в якому вказуються такі дані: первісна вартість об'єкта, що вибуває, сума нарахованого зносу за час експлуатації, залишкова вартість, причина вибуття, витрати, пов'язані з вибуттям об'єкта, а також сума отриманого доходу. На підставі акта здійснюються відповідні записи в аналітичному і синтетичному обліку основних засобів.

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

В обліку операцій з реалізації основних засобів спираються на два основні нормативні акти – НП(С)БО 7 та НП(С)БО 27.

Згідно вимог П(С)БО 27 об'єкти основних засобів, щодо яких прийнято рішення про їх реалізацію, підлягають переведенню до складу необоротних

активів, утримуваних для продажу. Для обліку таких активів призначений спеціальний «запасний» субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Тому будь-якому продажу основних засобів передуює переведення об'єкта на субрахунок 286. Здійснюють це таким чином:

- списують суму накопиченої амортизації (Дт 131 – Кт 10);
- відображають переведення об'єкта основних засобів до складу необоротних активів, утримуваних для продажу (Дт 286 – Кт 10).

Після переведення основних засобів до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, амортизацію на такі активи не нараховують з місяця, що настає за місяцем вибуття об'єкта зі складу основних засобів.

Якщо утримувані для продажу об'єкти основних засобів не реалізовані і продовжують значитися в обліку, то на дату балансу їх відображають відповідно до п. 9 розд. II НП(С)БО 27 за найменшою з двох вартостей – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації (справедливою вартістю активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію).

Суму перевищення балансової вартості активу над чистою вартістю реалізації включають до складу інших операційних витрат (Дт 946 – Кт 286).

Якщо в подальшому чиста вартість реалізації збільшується, коригування вартості необоротних активів, утримуваних для продажу, визнають іншими операційними доходами звітного періоду (Дт 286 – Кт 719). При цьому сума доходу не повинна перевищувати визнаних раніше витрат від уцінки необоротних активів, утримуваних для продажу.

При переведенні безоплатно отриманого об'єкта основних засобів, що ще не встиг повністю амортизуватися, до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, визнають дохід (Дт 424 – Кт 745) у сумі залишку додаткового капіталу, недосписаного в процесі амортизації.

Реалізацію об'єктів основних засобів, переведених до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, відображають як звичайний продаж оборотних активів.

Доходи від реалізації основних засобів, визнаних утримуваними для продажу, відображають за кредитом субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів». Балансову вартість активу при його реалізації списують у дебет субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Приклад. Підприємство продає автомобіль. Його первісна вартість – 300 000 грн, сума зносу – 130 000 грн. Залишкова вартість автомобіля на початок місяця його реалізації – 175 000 грн. Договірна вартість – 204 000 грн, у тому числі ПДВ – 34 000 грн (табл. 6.3).

Оскільки договірна вартість автомобіля (170 000,00 грн) нижча за його балансову вартість на початок місяця реалізації (175 000,00 грн), базою оподаткування ПДВ є така балансова вартість.

Продаж об'єкта основних засобів за національну валюту

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Переведено автомобіль до складу необоротних активів, утримуваних для продажу (300 000 грн – 130 000 грн)	286	105	170 000
2	Списано суму нарахованого зносу за об'єктом	131	105	130 000
3	Передано покупцеві об'єкт ОЗ	377	712	204 000
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ виходячи з договірної вартості	712	641/ПДВ	34 000
5	Нараховано податкові зобов'язання на суму перевищення балансової вартості на початок місяця реалізації над договірною вартістю ((175 000 грн – 170 000 грн) × 20 % ÷ 100 %)	949	641/ПДВ	1 000
6	Списано балансову вартість проданого об'єкта ОЗ	943	286	170 000
7	Отримано оплату від покупця за об'єкт ОЗ	311	377	204 000

Згідно п. 33 НП(С)БО 7 [6], якщо з будь-яких причин об'єкт основних засобів не відповідає критеріям визнання активом, то його списують з балансу. При вибутті активу зі складу ОЗ його залишкову вартість відносять до складу інших витрат того звітного періоду, якому відбулося вибуття. При визначенні залишкової вартості в повному обсязі враховують і суму амортизації, нараховану в місяці вибуття об'єкта, тобто в останньому місяці його експлуатації.

Списання об'єкта основних засобів відображають в обліку записами:

- Дт 131 – Кт 10 – на суму зносу об'єкта, що ліквідується;
- Дт 976 – Кт 10 – на залишкову вартість об'єкта.

За дебетом субрахунку 976 відображають також витрати, пов'язані з ліквідацією (демонтажем) об'єкта основних засобів (заробітну плату працівників, відрахування на соціальні заходи, послуги сторонніх організацій тощо). Зазвичай після ліквідації (демонтажу) основних засобів у розпорядженні підприємства залишаються запасні частини, комплектуючі та інші відходи. Надходження цих матеріальних цінностей відображають у складі доходів записом: Дт 20 – Кт 746.

Приклад. Підприємство на підставі наказу керівника списує системний блок у зв'язку з поломкою, яка унеможливило його подальше використання. Проведення ремонту (модернізації) цього об'єкта також недоцільно, що підтверджує висновок експертної комісії. Витрати на ліквідацію – 85,40 грн (зарплата працівникові та ЄСВ на неї). Про об'єкт ОЗ, що ліквідується, є такі дані: первісна вартість – 6 000 грн; ліквідаційна вартість – 400 грн; вартість, яка амортизується 5 600 грн; накопичений знос – 5 250 грн.

Факт ліквідації системного блоку зафіксовано в Акті списання основних

засобів (ф. № ОЗ-3). У результаті ліквідації системного блоку за рішенням комісії підприємства оприбутковано запасні частини, вартість яких визначена на рівні 300 грн. Запасні частини реалізовано покупцеві за 360 грн, у тому числі ПДВ – 60 грн (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Облік ліквідації основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
<i>Ліквідація об'єкта ОЗ</i>				
1	Списано суму нарахованого зносу об'єкта ОЗ, що ліквідується	131	104	5 250
2	Списано залишкову вартість об'єкта ОЗ, що ліквідується (6 000 грн – 5 250 грн)	976	104	750
3	Відображено витрати на ліквідацію ОЗ	976	661, 651	85,40
<i>Надходження ТМЦ, що залишилися після ліквідації об'єкта ОЗ</i>				
4	Оприбутковано ТМЦ, що залишилися після ліквідації об'єкта ОЗ, придатні для подальшого використання	209	746	300
<i>Реалізація ТМЦ, що залишилися після ліквідації об'єкта ОЗ</i>				
5	Відвантажено покупцеві ТМЦ, що залишилися після ліквідації об'єкта ОЗ	377	712	360
6	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ у складі вартості відвантажених покупцеві ТМЦ	712	641/ПДВ	60
7	Списано собівартість реалізованих ТМЦ	943	209	300
8	Надійшли від покупця кошти в оплату реалізованих ТМЦ	311	377	360

Об'єкти основних засобів перед безоплатною передачею до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, не переводять. Річ у тому, що операції з безоплатної передачі необоротних активів не є продажем. Об'єкт основних засобів, що безоплатно передається, виключають з активів записами:

– Дт 131 – Кт 10 – списання зносу (з урахуванням амортизації в місяці передачі об'єкта);

– Дт 976 – Кт 10 – списання залишкової вартості об'єкта на витрати.

Зазначимо, що на доходи така операція ніяк не вплине. Адже в результаті безоплатної передачі не відбувається ні збільшення активів, ні зменшення зобов'язань (п. 5 НП(С)БО 15).

Приклад. Підприємство безоплатно передало об'єкт ОЗ – будівлю магазину. Первісна вартість об'єкта – 600 000 грн. Сума нарахованого зносу становила 128 000 грн. Залишкова вартість будівлі на початок місяця її безоплатної передачі – 474 000 грн (табл. 6.5).

Базою оподаткування, буде балансова (залишкова) вартість будівлі на початок звітнього (податкового) періоду, у якому відбулася безоплатна передача.

Облік безоплатної передачі об'єкта основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Списано суму нарахованого зносу за переданим об'єктом ОЗ	131	103	128 000
2	Списано на витрати залишкову вартість переданого об'єкта ОЗ (600 000 грн – 128 000 грн)	976	103	472 000
3	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ виходячи з мінбази (474 000 грн × 20 % ÷ 100 %)	949	641/ПДВ	94 800

6.3. Облік амортизації основних засобів

Об'єктом амортизації є основні засоби (крім землі). Амортизація нараховується протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, який визначається підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Фактори, які впливають на визначення строку корисного використання:

- очікуване використання об'єкта з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або подібні обмеження використання об'єкта.

Строк корисного використання може переглядатися у разі зміни очікуваних економічних вигід від цього об'єкта.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання, за одним з методів, наведених на рис. 6.5.

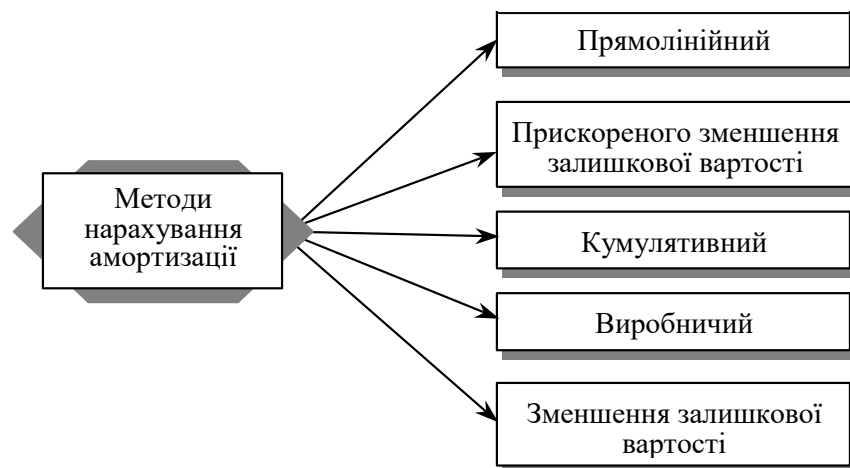


Рисунок 6.5. Методи нарахування амортизації, рекомендовані НП(С)БО 7

Сутність кожного методу така:

– за прямолінійним методом річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкту основних засобів;

– за методом прискореного зменшення залишкової вартості річна сума амортизації розраховується як добуток залишкової вартості на початок звітнього року та норми амортизації, обчисленої, виходячи з очікуваного періоду часу використання об'єкта основних засобів, яка подвоюється;

– за кумулятивним методом річна сума амортизації визначається як добуток вартості об'єкта, який амортизується, та кумулятивного коефіцієнта:

$$\text{Кумулятивний коефіцієнт} = \frac{\text{Кількість років, що залишились до кінця очікуваного періоду використання}}{\text{Сума чисел років корисного використання}};$$

– за виробничим методом річна сума амортизації визначається як добуток фактичного річного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації:

$$\text{Виробнича ставка амортизації} = \frac{\text{Вартість об'єкта, який амортизується}}{\text{Загальний обсяг продукції, який підприємство очікує виробити даним об'єктом}}$$

– за методом зменшення залишкової вартості річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Метод амортизації об'єкта переглядається, якщо змінюються очікувані способи отримання економічних вигід від його використання. Амортизація за новим методом починає нараховуватись, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни методу амортизації.

Нарахування амортизації призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови (дообладнання) та консервації об'єкта основних засобів.

Витрати від зменшення корисності об'єкта включаються до складу витрат звітнього року. Вони накопичуються протягом строку корисного використання і відображаються в балансі у складі зносу основних засобів. Зменшення корисності – втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості над сумою очікуваного відшкодування.

Для накопичення інформації про амортизовану вартість необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, передбачено рахунок 13 «Знос необоротних активів» (рис. 6.6).

Зменшення амортизації необоротних активів	Нарахування амортизації необоротних активів
--	--

Рисунок 6.6. Зміст господарських операцій, що відображаються за рахунком 13 «Знос необоротних активів»

Інформацію про нараховану суму амортизації об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів відображають за кредитом таких субрахунків рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»: 131 «Знос основних засобів»; 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів». Одночасно зі збільшенням суми зносу збільшують суму витрат (п. 30 НП(С)БО 7). На рахунках обліку суму нарахованої амортизації відображають залежно від напряму використання об'єктів основних засобів.

Облік амортизації основних засобів показано в таблиці 6.6.

У бухгалтерському обліку первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів підлягає амортизації. Підприємство щомісячно в сумі, пропорційній нарахованій амортизації, визнає дохід від використання безоплатно отриманих об'єктів (Кт 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»). У міру визнання доходу зменшується сума додаткового капіталу, відображеного при зарахуванні таких об'єктів до складу активів (Дт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»).

6.4. Облік поліпшення і ремонту основних засобів

Бухгалтерський облік витрат на ремонти (поліпшення) основних засобів залежить від того, на що спрямовані ремонтні заходи:

- на підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання (технічний огляд, нагляд, обслуговування, ремонт);
- на його поліпшення, що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання такого об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція).

Тобто основний «обліковий» критерій у цьому випадку – майбутні економічні вигоди.

Згідно п.14 НП(С)БО 7 [6] первісну вартість основних засобів збільшують на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання такого об'єкта. Витрати на проведення поліпшень об'єкта основних засобів у періоді їх здійснення групують за дебетом субрахунків 151 і 152. Після закінчення робіт з поліпшення такого об'єкта суму витрат відносять на збільшення його первісної вартості – у дебет відповідних

субрахунків рахунку 10.

Таблиця 6.6

Відображення амортизації в обліку підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Відображено суму амортизації ОЗ, що використовуються в капітальному будівництві	151	131	2 500
2	Відображено суму амортизації ОЗ, що використовуються для виготовлення об'єктів ОЗ власними силами підприємства	152	131	3 800
3	Відображено суму амортизації ОЗ, що використовуються для виготовлення об'єктів інших необоротних матеріальних активів власними силами підприємства	153	131	1 600
4	Відображено суму амортизації ОЗ, що використовуються для створення об'єктів нематеріальних активів власними силами	154	131	700
5	Відображено суму амортизації ОЗ, що використовуються при виробництві продукції (якщо ця сума може бути безпосередньо віднесена до конкретного об'єкта витрат)	23	131	6 500
6	Відображено суму амортизації ОЗ, що використовуються при виробництві продукції (якщо ця сума не може бути безпосередньо віднесена до конкретного об'єкта витрат), для управління виробництвом та обслуговування виробничого процесу	91	131	2 100
7	Відображено суму амортизації ОЗ, що використовуються в адміністративних цілях	92	131	4 200
8	Відображено суму амортизації ОЗ, що використовуються для реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	93	131	1 300
9	Відображено суму амортизації ОЗ, переданих в оперативну оренду (якщо оренда не є основним видом діяльності підприємства)	949	131	1 100

Приклад. Виробниче підприємство здійснило:

1) господарським способом будівництво прибудови до будівлі виробничого цеху з метою розширення виробничих потужностей і збільшення обсягу продукції, що випускається.

Вартість поліпшень становила 272 600 грн (у тому числі ПДВ – 5 000 грн.), з них:

– балансова вартість будівельних матеріалів – 130 000 грн;

– витрати на оплату праці працівників, зайнятих на будівництві прибудови, – 80 000 грн;

– сума ЄСВ, нарахованого на фонд оплати праці працівників, зайнятих на будівництві прибудови, – 17 600 грн;

– вартість послуг сторонньої організації – 30 000 грн (у тому числі ПДВ – 5 000 грн);

– амортизація ОЗ та інших необоротних матеріальних активів, використаних при будівництві, – 15 000 грн (табл. 6.7);

Таблиця 6.7

Облік поліпшення об'єкта основних засобів господарським способом

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Списано вартість будівельних матеріалів, використаних при проведенні будівництва	151	205	130 000
2	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим будівництвом прибудови до будівлі цеху	151	661	80 000
3	Нараховано ЄСВ на фонд оплати праці працівників, зайнятих на будівництві об'єкта ОЗ	151	651	17 600
4	Відображено вартість послуг сторонньої організації	151	631	25 000
5	Відображено суму ПДВ (до отримання зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	644/1	631	5 000
6	Відображено податковий кредит з ПДВ (отримано зареєстровану в ЄРПН податкову накладну)	641/ПДВ	644/1	5 000
7	Оплачено вартість послуг сторонньої організації	631	311	30 000
8	Нараховано амортизацію ОЗ та інших необоротних матеріальних активів, які використовуються при будівництві прибудови до будівлі цеху	151	131, 132	15 000
9	Збільшено залишок на позабалансовому рахунку 09	09	–	15 000
10	Відображено збільшення первісної вартості будівлі на суму витрат на поліпшення об'єкта ОЗ (130 000 грн + 80 000 грн + 17 600 грн + 25 000 грн + 15 000 грн)	103	151	267 600

2) підрядним способом поліпшення виробничого обладнання, що збільшило майбутні економічні вигоди, очікувані від його використання. Вартість послуг підрядника становила 60 000 грн (у тому числі ПДВ – 10 000 грн) (табл. 6.8).

За нормами п. 15 НП(С)БО 7 [6] витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта у робочому стані (проведення техогляду, обслуговування, ремонт) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, включають до складу витрат звітного періоду.

Відповідно до П(С)БО 16 [11] витрати на ремонт і технічне обслуговування основних засобів відносять до складу:

– собівартості готової продукції (рахунок 23) – за об'єктами, що використовуються безпосередньо в процесі виробництва, якщо об'єкт основних засобів зайнятий у виробництві конкретного виду продукції;

- загальнови­роб­ничих витрат (ра­ху­нок 91) – за об’єк­та­ми, що ви­ко­ри­сто­вую­ть­ся без­по­се­ред­ньо в про­це­сі ви­роб­ни­цтва, як­що об’єкт ос­но­в­них за­со­бів бе­ре учас­ть у ви­роб­ни­цтві де­кіль­кох ви­дів про­дук­ції;
- ад­мі­ні­стра­тив­них ви­трат (ра­ху­нок 92) – за об’єк­та­ми за­галь­но­го­спо­дар­сь­ко­го при­зна­чен­ня;
- ви­трат на збу­т (ра­ху­нок 93) – за об’єк­та­ми, пов’язаними зі збу­том про­дук­ції;
- ін­ших опе­ра­цій­них ви­трат (ра­ху­нок 94) – за об’єк­та­ми со­ці­аль­но­куль­тур­но­го при­зна­чен­ня і які бе­руть учас­ть у про­це­сі до­слід­жень та роз­робок.

Таблиця 6.8

Облік поліпшення об’єкта основних засобів підрядним способом

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Перераховано попередню оплату вартості послуг підрядній організації	371	311	60 000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ (отримано зареєстровану в ЄРПН податкову накладну)	641/ПДВ	644/1	10 000
3	Підписано акт виконаних робіт з підрядною організацією, що здійснювала поліпшення обладнання	152	631	50 000
4	Списано суму раніше нарахованого податкового кредиту з ПДВ	644/ПДВ	631	10 000
5	Відображено залік заборгованостей	631	371	60 000
6	Відображено збільшення первісної вартості обладнання на суму витрат на його поліпшення	104	152	50 000

6.5. Визнання та оцінка нематеріальних активів в обліку

Бухгалтерський облік нематеріальних активів регулюється НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів; Порядком застосування типових форм первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів; Інструкцією про застосування Плану рахунків № 291.

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Немонетарні активи – це усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

Придбаний або отриманий об’єкт нематеріальних активів зараховують на баланс, якщо одночасно виконуються такі умови:

- підприємство здійснює контроль над ним;
- існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов’язаних з його використанням;

– його вартість може бути достовірно визначена.

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат звітного періоду, в якому вони були здійснені: витрати на дослідження; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; витрати на рекламу та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств або їх частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок.

В обліку підприємства придбані (створені) нематеріальні активи зараховують на баланс за первісною вартістю (п. 10 НП(С)БО 8). Порядок її формування залежить від способу отримання нематеріальних активів й обумовлений пп. 11-17 НП(С)БО 8 (табл. 6.9).

6.6. Відображення в обліку руху нематеріальних активів

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів призначений рахунок 12 «Нематеріальні активи». За дебетом рахунка 12 відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Класифікаційні групи нематеріальних активів в обліку подані на рис. 6.7.

Об'єкти нематеріальних активів можуть надходити на підприємство в результаті:

- придбання за грошові кошти;
- створення;
- обміну на інші немонетарні активи;
- отримання як внесок до статутного капіталу;
- безоплатно.

Придбаний за грошові кошти в національній валюті об'єкт нематеріальних активів зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається із (п. 11 НП(С)БО 8 [7]): ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок); мита; непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню; інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану придатного до використання за призначенням. До первісної вартості нематеріальних активів, придбаних повністю або частково за рахунок позикових коштів, не включаються фінансові витрати.

Датою збільшення податкового кредиту з ПДВ є дата здійснення першої з подій (п. 198.2 ПКУ [13]): або дата перерахування передоплати за об'єкт нематеріального активу, або дата отримання нематеріального активу.

Порядок формування первісної вартості нематеріальних активів

№ з/п	Спосіб надходження	Первісна вартість об'єктів
1	Придбання нематеріальних активів за грошові кошти	Первісна вартість придбаного об'єкта нематеріальних активів складається з (п. 11 НП(С)БО 8): – ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок); – мита; – непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню; – фінансових витрат, включення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено НП(С)БО 31; – інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, в якому він придатний до використання за призначенням
2	Самостійне створення нематеріальних активів	Перелік витрат, що складають первісну вартість самостійно створених нематеріальних активів, наведено у п. 17 НП(С)БО 8. Так, до нього включають: – прямі витрати на оплату праці; – прямі матеріальні витрати; – інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням НМА і доведенням його до стану придатного до використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо)
3	Отримання нематеріальних активів в обмін на подібний об'єкт	Первісна вартість нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду (абзац 1 п. 12 НП(С)БО 8)
4	Отримання нематеріальних активів в обмін на неподібний актив	Первісна вартість об'єкта нематеріальних активів, отриманого в обмін на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, яка була передана (отримана) під час обміну (абзац другий п. 12 НП(С)БО 8)
5	Внесення нематеріальних активів до статутного капіталу	Первісною вартістю визнають погоджену засновниками (учасниками) підприємства справедливую вартість нематеріальних активів з урахуванням витрат, вказаних у рядку 1 цієї таблиці (п. 14 НП(С)БО 8)
6	Безоплатне отримання нематеріальних активів	Первісною вартістю нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, вказаних у рядку 1 цієї таблиці (п. 13 НП(С)БО 8)

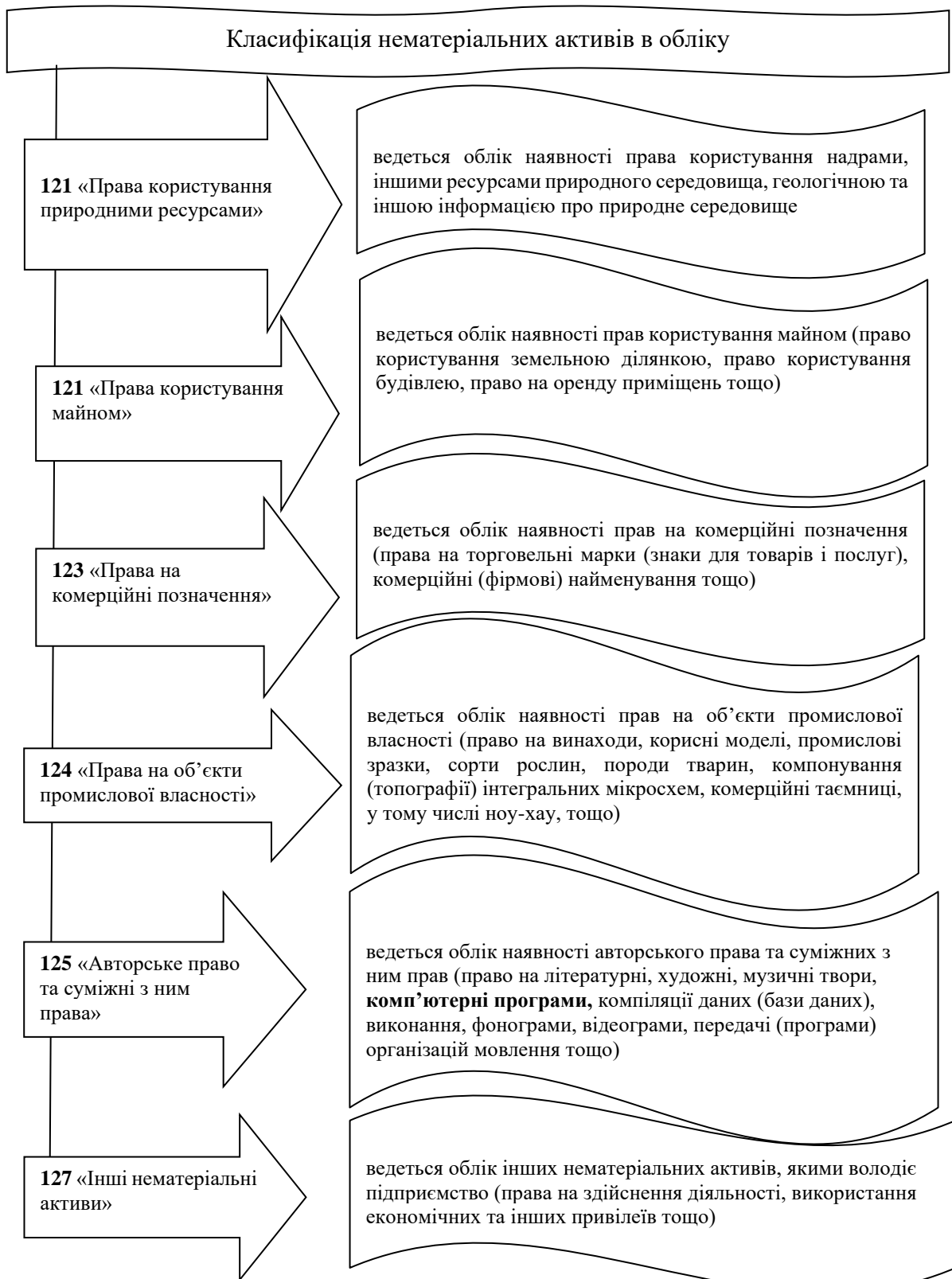


Рисунок 6.7. Класифікація нематеріальних активів в обліку

Приклад. Підприємство в липні 2019 року придбало право власності на знак для товарів і послуг. Вартість отриманого об'єкта нематеріальних активів становить 480 000,00 грн (у тому числі ПДВ – 80 000,00 грн). Підприємством сплачено збори, пов'язані з реєстрацією права власності на

знак, у сумі 1 600,00 грн. Крім того, перераховано державне мито за видачу свідоцтва на знак у сумі 85,00 грн (табл. 6.10).

Таблиця 6.10

Облік придбання нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Перераховано аванс за об'єкт нематеріального активу	371	311	480 000
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	644/1	631	80 000
		641/ПДВ	644/1	80 000
3	Отримано об'єкт нематеріального активу	154	631	400 000
4	Відображено залік заборгованостей	631	371	480 000
6	Перераховано збори, пов'язані з реєстрацією права власності на товарний знак	377	311	1 600
		154	377	1 600
7	Перераховано державне мито за видачу свідоцтва на товарний знак	642	311	85
		154	642	85
8	Об'єкт нематеріального активу введено в господарський оборот	123	154	401 685

Згідно п. 17 НП(С)БО 8 [7] і п. 2.11 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає: прямі витрати на оплату праці; прямі матеріальні витрати; інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу і приведенням його до стану придатності до використання, зокрема оплату реєстрації юридичного права.

Витрати, пов'язані зі створенням нематеріального активу, капіталізують за дебетом субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». При введенні нематеріального активу в господарський оборот накопичені витрати списують з кредиту субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» в дебет відповідного субрахунку рахунка 12 «Нематеріальні активи».

Приклад. Підприємство здійснило витрати на створення промислового зразка (зовнішній вигляд м'яких меблів). Витрати на створення промислового зразка склали:

- матеріали – 10 000,00 грн;
- заробітна плата – 8 800,00 грн;
- нарахування на заробітну плату (ЄСВ 22 %) – 1 936,00 грн.

Право власності на промисловий зразок підтверджене патентом. Підготовкою і поданням заявки для отримання патенту на промисловий зразок займалася патентна фірма, вартість послуг якої складала 4200,00 грн.

(у тому числі ПДВ – 700,00 грн). Крім того, сплачено держмитом за видачу патенту в сумі 17,00 грн. Збори, пов'язані з отриманням патенту на промисловий зразок, склали 1 050,00 грн. З автором підписано договір про передачу підприємству-роботодавцеві виключних майнових прав на промисловий зразок. Створення нематеріального активу власними силами в обліку підприємства відображають таким чином (табл. 6.11).

Таблиця 6.11

Облік створення нематеріальних активів власними силами підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Списано матеріали для розробки/створення промислового зразка	154	201	10 000
2	Нараховано заробітну плату працівникові, зайнятому створенням промислового зразка	154	661	8 800
3	Відображено нарахування на заробітну плату	154	651	1 936
4	Сплачено збори, пов'язані з отриманням патенту на промисловий зразок	377	311	1 050
		154	377	1 050
5	Сплачено держмитом за видачу патенту	642	311	17
		154	642	17
6	Отримано послуги від патентної фірми з підготовки реєстрації патенту на промисловий зразок	154	685	3 500
7	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	641/ПДВ	685	700
8	Перераховано плату за послуги патентній фірмі	685	311	4 200
9	Підписано договір з автором, об'єкт нематеріального активу введено в господарський оборот $10\,000 + 8\,800 + 1\,936 + 1\,050 + 17 + 3\,500 = 25\,303$	124	154	25 303

Вибуття об'єктів нематеріальних активів може відбутися з різних причин, зокрема, в результаті:

- продажу об'єкта нематеріальних активів за грошові кошти;
- передачі нематеріальних активів як внеску до статутного капіталу іншого підприємства;
- безоплатної передачі нематеріальних активів;
- ліквідації нематеріальних активів.

Документальним оформленням вибуття об'єктів нематеріальних активів з господарського обороту займається спеціальна комісія, призначена власником або керівником підприємства. Комісія складає Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-3) [18]. Затверджує його керівник підприємства або уповноважена особа.

На підставі такого Акта, що надійшов до бухгалтерії, відомості про

вибуття об'єкта заносять в Інвентарну картку (типової форми № НА-2) [18]. Про це роблять відмітку в Акті.

Призначені для реалізації об'єкти нематеріальних активів зараховують на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» за залишковою вартістю. Визнання об'єкта нематеріального активу утримуваним для продажу в бухгалтерському обліку відображається в такій послідовності:

- списується сума накопиченої амортизації (за дебетом субрахунку 133 в кореспонденції з кредитом відповідного субрахунку рахунка 12);

- відображається залишкова вартість нематеріального активу (за дебетом субрахунку 286 у кореспонденції з кредитом відповідного субрахунку рахунка 12).

Якщо від використання об'єкта нематеріального активу неможливо отримати економічні вигоди, то його потрібно ліквідувати, тобто виключити зі складу активів. Рішення про списання нематеріального активу з балансу приймає компетентна комісія підприємства. На підставі Акта за формою № НА-3 [18] у бухгалтерському обліку списують суму накопиченої амортизації (Дт 133 – Кт 12) і залишкову вартість об'єкта нематеріального активу (Дт 976 – Кт 12). Причому при визначенні залишкової вартості в повному обсязі враховують і суму амортизації, нараховану в місяці вибуття об'єкта, тобто в останньому місяці його експлуатації.

Якщо об'єкт нематеріальних активів повністю амортизований, то нульова залишкова вартість нематеріального активу, яким підприємство продовжує користуватися й отримувати від нього економічні вигоди, не може вважатися підставою для його списання з балансу. При цьому підприємство може вдатися до процедури переоцінки відповідно до п. 19 НП(С)БО 8.

Приклад. Підприємство використовувало у виробничій діяльності об'єкт нематеріального активу «Право на корисну модель». У результаті отримання патенту на іншу корисну модель, що перевершує попередню за технічними та економічними характеристиками, подальше використання застарілого об'єкта нематеріального активу підприємством визнано недоцільним. У червні 2019 року прийнято рішення про його списання. Первісна вартість об'єкта, що ліквідується – 70 000,00 грн. Станом на 01.06.2019 р. (тобто на початок місяця, в якому об'єкт ліквідований) балансова (залишкова) вартість об'єкта склала 19 000 грн. На 01.07.2019 р. (тобто на початок наступного місяця) балансова (залишкова) вартість об'єкта нематеріального активу дорівнює 18 500 грн, а сума накопиченої амортизації – 51 500 грн (табл. 6.12).

Важливу роль для відображення витрат в обліку відіграє критерій обсягу майбутніх економічних вигід. Так, якщо в результаті понесених витрат об'єкт нематеріального активу набув нових якостей, розширив сферу застосування або збільшив строк корисного використання, що дозволить отримувати більше вигід від його використання, з'являються ознаки вдосконалення і модернізації такого нематеріального активу. Наприклад, до поліпшень можна віднести

витрати, пов'язані з міжнародною реєстрацією знака для товарів та послуг, оскільки відбувається масштабування дії знака. Також поліпшенням визнають переустановлення версії комп'ютерної програми з більшими функціональними можливостями, придбання додаткового модуля до вже встановленої версії програми тощо. Такі витрати капіталізують.

Таблиця 6.12

Облік ліквідації нематеріального активу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Списано суму накопиченої амортизації нематеріального активу (70 000 – 18 500 = 51 500)	133	124	51 500
2	Списано залишкову вартість об'єкта нематеріального активу, що ліквідується (70 000 – 51 500 = 18 500)	976	124	18 500
3	Нараховано «компенсуючі» податкові зобов'язання з ПДВ. При ліквідації нематеріального активу підприємство повинно нарахувати «компенсуючий» ПДВ виходячи з балансової (залишкової) вартості об'єкта нематеріального активу станом на початок звітного періоду, протягом якого здійснюється його ліквідація (п. 189.1 ПКУ [13]). (19 000 грн × 20 % ÷ 100 %)	976	641/ПДВ	3 800
4	Списано витрати від ліквідації нематеріальних активів на фінансовий результат	793	976	22 300

Тобто їх збирають на субрахунку 154 з подальшим збільшенням на їх суму первісної вартості об'єкта нематеріальних активів:

Дт 12 «Нематеріальні активи»

Кт 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта нематеріального активу в придатному для використання стані й отримання первісно визначеного обсягу майбутніх економічних вигід, включають до складу витрат звітного періоду. Наприклад, усунення помилок у комп'ютерній програмі, внесення в неї коригувань у зв'язку зі змінами законодавства не будуть поліпшенням, адже спрямовані лише на забезпечення її нормального функціонування протягом строку корисного використання. Таким чином, вартість таких робіт не капіталізується, а підлягає віднесенню до складу витрат періоду.

Контрольні питання

1. За яких умов об'єкт основних засобів визнається активом?
2. З яких витрат складається собівартість об'єкта основних засобів?

3. У яких випадках витрати, пов'язані з утриманням об'єкта основних засобів, включаються до його балансової вартості?
4. Чи всі основні засоби є об'єктами амортизації?
5. Як оцінюються об'єкти нематеріальних активів?
6. За рахунок яких джерел можуть надходити нематеріальні активи?
7. Наведіть методи нарахування амортизації нематеріальних активів.
8. Що враховується при визначенні терміну корисного використання об'єкта нематеріальних активів?

Тема 7. Облік запасів

- 7.1. Особливості обліку, оцінка запасів згідно НП(С)БО 9.
- 7.2. Синтетичний та аналітичний облік запасів.
- 7.3. Оцінка вибуття запасів.

Мета: набуття знань щодо особливостей обліку запасів, їх оцінки та руху внаслідок надходження та вибуття на підприємстві.

Корисні джерела: [1-4, 8, 12, 15]

7.1. Особливості обліку, оцінка запасів згідно НП(С)БО 9

Запаси – активи підприємства, які:

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

Первісна вартість запасів, придбаних за плату, складається з витрат підприємства, пов'язаних із придбанням. До них включаються: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів); інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів).

Не включаються до первісної вартості:

- понаднормові втрати і нестачі запасів, що виникли під час

транспортування запасів;

- проценти за користування позиками, одержаними для придбання запасів;

- витрати на збут;

- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів.

Ці витрати відносяться до витрат діяльності того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Для ведення бухгалтерського обліку запаси класифікують на такі групи:

- сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

- незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;

- готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу тощо.

Відповідно до наведеної класифікації у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [12] передбачені для обліку наявності і руху запасів рахунки класу 2, що відображено на рисунку 7.1.

7.2. Синтетичний та аналітичний облік запасів

Запаси надходять на підприємство в результаті їх придбання у постачальників відповідно до укладених договорів із ними, внеску засновників підприємства до статутного капіталу, обміну на неподібні активи, безоплатної передачі, оприбуткування раніше не врахованих запасів на балансі.

Приймання й оприбуткування запасів, що надійшли від постачальників, здійснюють на підставі товарно-транспортної накладної (форми № 1-ТН, № 1-ТТН (хліб), № 1-ТН /алкогольні напої/ тощо) з використанням штампу про оприбуткування.

Матеріально відповідальна особа (завідувач складу, комірник), приймаючи запаси, здійснює перевірку відповідності даних документів постачальника фактичній наявності цінностей. У разі повної відповідності здійснюється оприбуткування запасів на складі, тобто прийняття їх для зберігання. Це підтверджується складанням прибуткового ордера. Основні

реквізити прибуткового ордера: номенклатурний номер, назва, сорт, розмір, одиниця виміру, кількість за даними документів і прийнята на склад, ціна, сума, підписи того, хто здав цінності (експедитор, представник постачальника тощо), і того, хто прийняв (завідувач складу, комірник).

У разі надходження на підприємство запасів без товаросупровідних документів або розбіжностей їх фактичної наявності з даними супровідних документів складають акт про приймання матеріалів або комерційний акт.

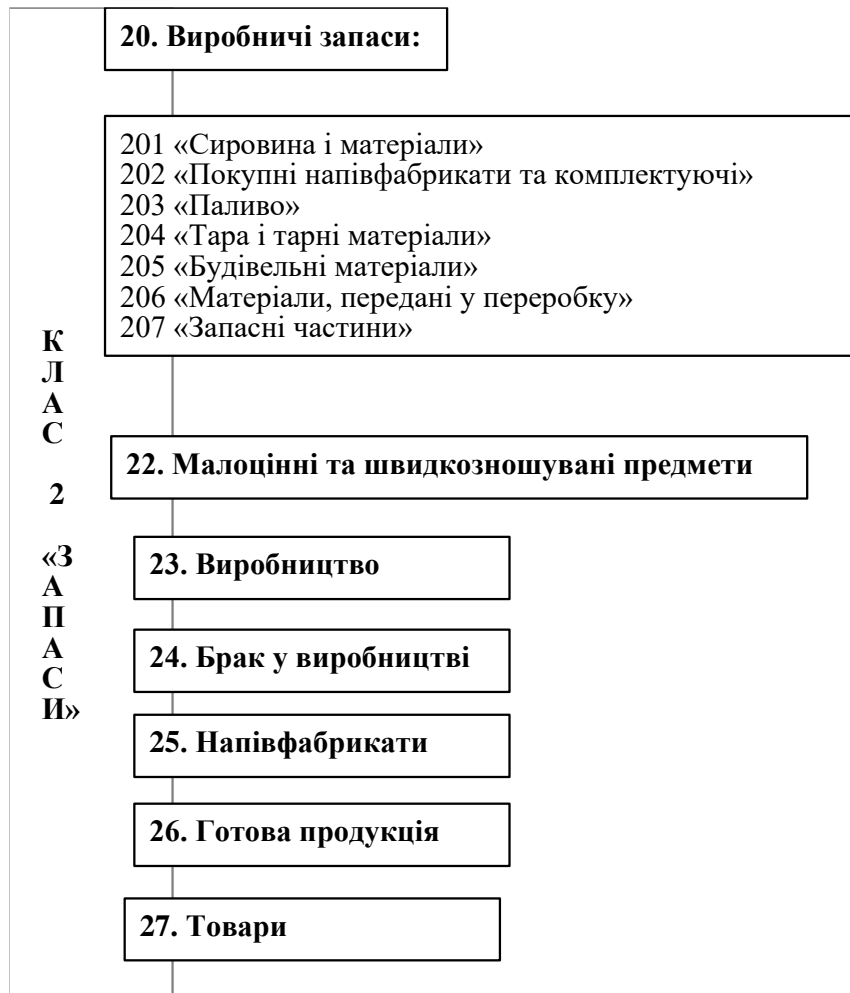


Рисунок 7.1. Класифікація рахунків класу 2 «Запаси»

Надходження запасів від фізичних осіб, не зареєстрованих суб'єктами підприємницької діяльності, оформляють закупівельним актом.

Після оприбуткування запасів на складі документи постачальників разом з прибутковими ордерами передають до бухгалтерії для записів у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Для обліку виробничих запасів передбачено однойменний рахунок 20. Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність і рух запасів сировини і матеріалів (рис. 7.2).

Дт	Рахунок 20 «Виробничі запаси»	Кт
<ul style="list-style-type: none"> • надходження запасів • дооцінка запасів 		<ul style="list-style-type: none"> • витрачання на виробництво • відпуск на сторону

Рисунок 7.2. Зміст господарських операцій, що відображається за рахунком 20 «Виробничі запаси»

Оприбутковують придбані запаси на відповідному рахунку (субрахунку) класу 2 у кореспонденції з рахунком 63 (або 68).

Для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів передбачено однойменний рахунок 22.

Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» призначений для узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству (рис. 7.3).

Дт	Рахунок 22 «МШП»	Кт
<ul style="list-style-type: none"> • придбання МШП • повернення на склад МШП з експлуатації, строк використання яких більше року 		<ul style="list-style-type: none"> • передача МШП в експлуатацію, строк використання яких більше року • відпуск, списання на матеріальні витрати, загальновиробничі, адміністративні витрати • списання нестач і втрат від псування цінностей

Рисунок 7.3. Зміст господарських операцій, що відображаються за рахунком 22 «МШП»

До малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) належать предмети терміном служби менше одного року незалежно від їх вартості; предмети, які за своєю вартістю не належать до основних засобів незалежно від термінів експлуатації.

Приклад. Підприємство купує матеріали, які використовуються для виробництва продукції, на суму 24 000 грн (у тому числі ПДВ – 4 000 грн) (табл. 7.1).

Інакше обліковують надходження запасів, придбаних підзвітними особами. У такому випадку не буде жодних розрахунків з постачальниками, що відображаються на рахунку 63. Водночас виникає необхідність відобразити видачу підзвітних сум. Для обліку розрахунків з підзвітними особами призначено субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Саме в кореспонденції із цим субрахунком і оприбутковуватимуть на баланс

запаси, які придбала підзвітна особа.

Таблиця 7.1

Облік надходження запасів, придбаних за грошові кошти

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
<i>Перша подія – отримання матеріалів</i>				
1	Отримано матеріали від постачальника	201	631	20 000
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН)	641/ПДВ	631	4 000
3	Оплачено придбані матеріали	631	311	24 000
<i>Перша подія – перерахування передоплати</i>				
1	Перераховано постачальнику передоплату за матеріали	371	311	24 000
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН)	641/ПДВ	644/1	4 000
3	Оприбутковано придбані матеріали	201	631	20 000
4	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644	631	4 000
5	Здійснено залік заборгованостей	631	371	24 000

Підзвітна особа, яка придбала ТМЦ для господарських потреб підприємства, зобов'язана подати Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, за формою, затвердженою наказом № 841. До такого Звіту потрібно додати оригінали документів, що підтверджують факт використання підзвітних коштів (касові чеки, квитанції). Причому усі підтвердні документи (рахунки-фактури, накладні) мають бути складені на ім'я підприємства.

Приклад. Підзвітною особою придбано господарський інвентар для підприємства на суму 204 грн (у тому числі ПДВ – 34 грн).

Варіант 1. Для придбання запасів працівникові видані з каси підприємства грошові кошти в сумі 300 грн.

Варіант 2. Працівник придбаває запаси за власні кошти, а підприємство відшкодовує понесені ним витрати.

У таблиці 7.2 зазначено порядок відображення підприємством зазначених операцій в бухгалтерському обліку.

7.3. Оцінка вартості запасів

Запаси відображаються у поточному обліку за обліковою ціною. Причина використання облікових цін – коливання ціни на один і той же вид запасів протягом звітного періоду. Методи визначення облікових цін:

- ідентифікованої собівартості одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;

- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу [8].

Таблиця 7.2

Облік придбання запасів підзвітною особою

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
<i>Придбання запасів за кошти, видані під звіт</i>				
1	Видано з каси грошові кошти під звіт	372	301	300
2	Оприбутковано господарський інвентар, придбаний підзвітною особою	22	372	170
3	Відображено податковий кредит з ПДВ на підставі чека РРО	641/ПДВ	372	34
4	Залишок невикористаних коштів повернено до каси підприємства	301	372	96
<i>Придбання запасів за кошти підзвітної особи з подальшим їх відшкодуванням</i>				
1	Оприбутковано господарський інвентар, придбаний підзвітною особою	22	372	170
2	Відображено податковий кредит з ПДВ на підставі чека РРО	641/ПДВ	372	34
3	Погашено заборгованість перед працівником на підставі звіту	372	301	204

За ідентифікованою собівартістю оцінюються запаси, що використовуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного.

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

Метод ФІФО (від англ. FIFO – first in first out) базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво або продаж, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. При цьому вартість залишку запасів на кінець звітного місяця визначається за собівартістю останніх за часом надходження запасів (табл. 7.3).

Собівартість запасів, що вибули, становить:

$$70 \times 55,80 + 50 \times 60,00 + 10 \times 60,00 + 50 \times 61,20 = 10566 \text{ грн.}$$

Собівартість запасів на кінець звітного періоду дорівнює:

$$20 \times 61,20 = 1\,224,00 \text{ грн або}$$

$$3\,906,00 + 7\,884,00 - 10\,566,00 = 1\,224,00 \text{ грн.}$$

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з

урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей, цін.

Таблиця 7.3

Списання запасів методом ФІФО

Дата	Залишок на початок			Надійшло			Вибуло			Залишок на кінець		
	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн
02.05	70	55,8	3906	–	–	–	–	–	–	–	–	–
10.05	–	–	–	–	–	–	70	55,8	3906	–	–	–
16.05	–	–	–	60	60	3600	–	–	–	–	–	–
21.05	–	–	–	–	–	–	50	60	3000	–	–	–
25.05	–	–	–	70	61,2	4284	–	–	–	–	–	–
30.05	–	–	–	–	–	–	10	60	600	–	–	–
							50	61,2	3060			
Разом	70	–	3906	130	–	7884	180	–	10566	20	61,2	1224

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари.

Як правило, облік товарів у підприємствах роздрібною торгівлі ведеться за цінами продажу. Для відображення різниці між вартістю товарів у цінах продажу і купівельною (первісною) їх вартістю без ПДВ застосовується регулюючий контрактивний (пасивний за структурою) субрахунок 285 «Торгова націнка». На субрахунку 285 «Торгова націнка» підприємства роздрібною торгівлі при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунку 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом – зменшення (списання). Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунку 282 або способом сторно зворотною кореспонденцією цих рахунків. У звітність включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28.

Реалізовані товари підлягають списанню з матеріально відповідальної особи на підставі товарного звіту в оцінці, за якою такі товари були прийняті на облік. Вартість реалізованих товарів повинна бути списана на витрати діяльності – в дебет субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» за їх фактичною собівартістю. Це можливо у випадку, якщо облік товарів на підприємстві роздрібною торгівлі здійснюється за первісною вартістю. Якщо ж облік товарів здійснюється за цінами продажу, собівартість реалізованих

товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової надбавки (за термінологією НП(С)БО 9 і Плану рахунків – торгової націнки) на ці товари, розрахунок останньої здійснюється наприкінці звітного місяця. Тому протягом місяця списання реалізованих товарів здійснюється в цінах продажу (роздрібних цінах):

Дт 902 «Собівартість реалізованих товарів»
Кт 282 «Товари в торгівлі»

Сума торгової надбавки (торгової націнки) на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торгової надбавки (торгової націнки).

Тобто розрахунок середнього відсотка торгової націнки (ТН %) та суми торгової націнки на реалізовані товари (ТН_р) здійснюється за формулою:

$$\text{ТН}\% = \frac{C_{п285} + K_{285}^{об}}{C_{п282} + D_{282}^{об}} \times 100\%$$

$$\text{ТН}_p = K_{702}^{об} \times \text{ТН}\% : 100\% ,$$

де $C_{п285}$ – сума залишку торгових надбавок на початок місяця (початкове сальдо субрахунку 285);

$K_{285}^{об}$ – сума торгової надбавки у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів (оборот за кредитом субрахунку 285);

$C_{п282}$ – сума залишку товарів в цінах продажу на початок місяця (початкове сальдо субрахунку 282);

$D_{282}^{об}$ – вартість оприбуткованих за місяць товарів в цінах продажу (оборот за дебетом субрахунку 282);

$K_{702}^{об}$ – обсяг продажу товарів за звітний місяць в цінах продажу;

ТН_p – сума торгової надбавки, що належить до реалізованих товарів.

$$\text{Торговельна націнка на реалізовані товари} = \frac{\text{Продажна вартість реалізованих товарів}}{\text{Продажна вартість реалізованих товарів}} \times \text{Середній процент торговельної націнки}$$

$$\text{Середній процент торговельної націнки} = \frac{\text{Залишок торговельних націнок на початок звітного місяця} + \text{Торговельні націнки у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів}}{\text{Продажна вартість залишку товарів на кінець звітного місяця} + \text{Продажна вартість одержаних у звітному місяці товарів}}$$

Сума торгової надбавки на реалізовані товари за розрахунком підлягає списанню з субрахунку 285 «Торгова націнка». Існує три варіанти списання.

З метою відображення собівартості реалізованих товарів на ту саму суму згідно з I варіантом необхідно провести коригування дебетового обороту субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів». На рахунках бухгалтерського обліку списання торгової надбавки відобразиться способом «червоне сторно» таким записом:

I	Дт 902 «Собівартість реалізованих товарів»	«червоне сторно»
	Кт 285 «Торгова націнка»	
II	Дт 282 «Товари в торгівлі»	«червоне сторно»
	Кт 285 «Торгова націнка»	
III	Дт 285 «Торгова націнка»	традиційно
	Кт 282 «Товари в торгівлі»	

Крім того, обчислення собівартості реалізованих товарів передбачає розрахунок суми ТЗВ – транспортно-заготівельних витрат (якщо вони обліковуються загальною сумою на окремому субрахунку), яка належить до реалізованих товарів. В обліку списання такої суми ТЗВ відобразиться записом:

Дт 902 «Собівартість реалізованих товарів»
Кт 289 «Транспортно-заготівельні витрати»

Приклад. На склад оптово-роздрібного підприємства оприбутковані товари.

<i>Вартість за відпускними цінами постачальника</i>	<i>20 000 грн.,</i>
<i>крім того ПДВ 20 %</i>	<i>4 000 грн.</i>
<i>Витрати з транспортування</i>	<i>500 грн.,</i>
<i>крім того ПДВ 20 %</i>	<i>100 грн.</i>
<i>До магазину було відпущено товарів, вартість яких становить:</i>	
<i>За обліковими цінами складу</i>	<i>12 000 грн.</i>
<i>За цінами продажу</i>	<i>18 000 грн.</i>
<i>Сальдо на початок місяця на рахунках відсутнє (умовно).</i>	
<i>ТЗВ, що належать до переданих у магазин товарів становить 300 грн:</i>	

$$\left(\frac{12000}{0+20000} \times (0+500) \right).$$

Відобразити в обліку реалізовані в магазині товари на суму 7 200 грн, у т.ч. ПДВ 20 % – 1 200 грн.

Після цих розрахунків і записів на рахунках собівартість реалізованих товарів становитиме 4 920 грн (7 200 – 2 400 + 120). Валовий прибуток торговельного підприємства – 1 080 грн (7 200 – 1 200 – 4 920).

Таблиця 7.4

Облік реалізації товарів в роздрібній торгівлі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Оприбутковано товари на склад	281	631	20 000
2	Відображено витрати з доставки товарів	2891	685	500
3	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 _{ПДВ} 641 _{ПДВ}	631 685	4 000 100
4	Передано товар до магазину	282	281	12 000
5	Відображено суму торгової націнки (18000 – 12000)	282	285	6 000
6	Відображено суму ТЗВ, що належить до товарів, переданих до магазину	2892	2891	300
7	Відображено дохід від реалізації товарів	301	702	7 200
8	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	702	641 _{ПДВ}	1 200
<i>I варіант</i>				
9	Списано вартість реалізованих товарів (умовно протягом звітного місяця у цінах продажу)	902	282	7 200
10	Списано наприкінці місяця за розрахунком суму торгової надбавки, що належить до реалізованих товарів методом «червоне сторно» $\text{ТН}\% = \frac{0 + 6000}{0 + 18000} \times 100\% = 33,33\%$ $\text{ТН}_p = 33,33\% \times 7200 : 100\% = 2400(\text{грн.})$	902	285	2 400
<i>II варіант</i>				
9	Списано вартість реалізованих товарів (7 200 – 2 400 = 4 800)	902	282	4 800
10	Списано наприкінці місяця за розрахунком суму торгової надбавки, що відноситься до реалізованих товарів	285	282	2 400
<i>III варіант</i>				
9	Списано вартість реалізованих товарів (7 200 – 2 400 = 4 800)	902	282	4 800
10	Списано наприкінці місяця за розрахунком суму торгової надбавки, що відноситься до реалізованих товарів методом «червоне сторно»	285	282	2 400
11	Списано наприкінці місяця на собівартість реалізованих товарів за розрахунком суму ТЗВ $\text{ТЗР}\% = \frac{0 + 300}{0 + 18000} \times 100\% = 1,667\%$ $\text{ТЗР}_p = 1,667\% \times 7200 : 100\% = 120(\text{грн.})$	902	289	120

Вибір методу визначення облікових цін є надзвичайно важливим

питанням, оскільки позначає підходи до розмежування витрат на придбання запасів між використаними у виробництві запасами і їх залишком на складі на початок нового періоду.

Контрольні питання

1. Які фактори визначають порядок оцінки запасів?
2. Які способи надходження запасів на підприємство існують? Яким чином формується їх первісна вартість?
3. Які особливості методу ідентифікованої собівартості? Пояснити його переваги і недоліки.
4. У чому полягає особливість методу ФІФО?
5. В яких випадках застосовується метод оцінки за цінами продажу?

Тема 8. Облік грошових коштів та дебіторської заборгованості

- 8.1. Склад грошових коштів та контроль за їх зберіганням.
- 8.2. Облік касових операцій.
- 8.3. Облік безготівкових операцій.
- 8.4. Основи обліку дебіторської заборгованості.
- 8.5. Облік розрахунків з покупцями та замовниками.
- 8.6. Облік резерву сумнівних боргів.
- 8.7. Облік розрахунків з підзвітними особами.

Мета: набуття знань щодо обліку операцій з готівкою та безготівкових операцій, оформлення відповідних документів; сутності та класифікації дебіторської заборгованості, її впливу на фінансовий стан підприємства; розрахунків з підзвітними особами та відображення їх в обліку; особливостей обліку дебіторської заборгованості, що виникає внаслідок розрахунків з покупцями та замовниками.

Корисні джерела: [1-4, 9, 12, 15, 17]

8.1. Склад грошових коштів та контроль за їх зберіганням

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» грошові кошти (гроші) – це готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Основним документом, який визначає порядок ведення касових операцій у національній валюті України є Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні № 148 від 29.12.2017 р.

Касові операції – операції суб'єктів господарювання між собою та з фізичними особами, пов'язані з прийманням і видачею готівки під час

проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку.

Каса – приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівки, інших цінностей, касових документів.

У касі підприємства можуть зберігатися не тільки грошові кошти, а й цінні папери, грошові документи, які є бланками суворої звітності.

Суб'єкти господарювання, які відкрили поточні рахунки в банках і зберігають на цих рахунках свої кошти, здійснюють розрахунки за своїми грошовими зобов'язаннями, що виникають у господарських відносинах, у безготівковій формі, а також у готівковій формі з дотриманням обмежень та в порядку, установленому законодавством України.

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

Суб'єкти господарювання здійснюють облік операцій з готівкою у відповідних книгах обліку.

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

- 1) між собою – у розмірі до 10 000 гривень включно;
- 2) з фізичними особами – у розмірі до 50 000 (п'ятдесяти тисяч) гривень включно.

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

Суб'єкти господарювання у разі зняття готівкових коштів із поточних рахунків з метою здійснення готівкових розрахунків із фізичними особами зобов'язані надавати на запит банку (філії, відділення) підтвердні документи.

Фізичні особи мають право здійснювати розрахунки готівкою:

- 1) із суб'єктами господарювання протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами – у розмірі до 50 000 гривень включно.
- 2) між собою за договорами купівлі-продажу, які підлягають нотаріальному посвідченню, у розмірі до 50 000 (п'ятдесяти тисяч) гривень включно.

Обмеження не стосуються:

- 1) розрахунків суб'єктів господарювання з бюджетами та державними цільовими фондами;
- 2) добровільних пожертвувань та благодійної допомоги;
- 3) використання готівки, виданої на відрядження;
- 4) виплат, пов'язаних з оплатою праці;
- 5) використання готівкових коштів з фонду оперативно-розшукових (негласних слідчих) дій, створеного на виконання частини третьої ст. 24 Закону України «Про Національне антикорупційне бюро України».

Готівка, що надходить до кас, оприбутковується в день одержання в повній сумі. Оприбуткуванням готівки в касах установ/підприємств та їх

відокремлених підрозділів, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням РРО та з оформленням їх касовими ордерами і веденням касової книги, є здійснення обліку готівки в повній сумі її фактичних надходжень у касовій книзі на підставі прибуткових касових ордерів.

Оприбуткуванням готівки в касах відокремлених підрозділів установ/підприємств, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням програмних РРО без ведення касової книги, є забезпечення щоденного створення засобами програмних РРО у паперовій та/або електронній формі фіскальних звітних чеків та подання їх до фіскального сервера контролюючого органу засобами телекомунікацій, а також направлення створених програмних РРО електронних розрахункових документів та повідомлень для їх реєстрації і довгострокового зберігання до фіскального сервера.

Оприбуткуванням готівки в касах суб'єктів господарювання, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням КОРО без застосування РРО, є занесення даних розрахункових квитанцій до КОРО.

Оприбуткування та облік фізичними особами-підприємцями отриманих доходів здійснюється в книгах обліку доходів і витрат помісячно у порядку, визначеному Податковим кодексом України.

Підприємство зобов'язане розробити та затвердити внутрішнім документом порядок оприбуткування готівки в касі установи/підприємства, в якому максимально врахувати особливості роботи як установи/підприємства, так і його відокремлених підрозділів (внутрішній трудовий розпорядок, режим роботи, графіки змінності, порядок та особливості здавання готівкової виручки (готівки) до банку).

Підприємство зобов'язане визначити та затвердити внутрішнім документом місце та спосіб зберігання відокремленими підрозділами щоденних фіскальних звітних чеків (щоденних Z-звітів) у електронній формі.

Установа/підприємство, що здійснює операції з готівкою в національній валюті, ліміт каси та строки здавання готівкової виручки установлює, виходячи з потреби прискорення обігу готівки та своєчасного її надходження до кас банків.

Установи/підприємства мають право тримати в позаробочий час у своїх касах готівкову виручку (готівку) у межах, що не перевищують самостійно встановлений ними ліміт каси. Готівкова виручка (готівка), що перевищує самостійно встановлений ліміт каси, здається до банків для її зарахування на банківські рахунки.

Готівкова виручка (готівка) здається суб'єктами господарювання:

- самостійно, з урахуванням ризиків щодо безпеки перевезення та здавання готівки;
- через відповідні служби, яким надано право на перевезення валютних цінностей та інкасацію коштів;
- через підприємства, які отримали ліцензію Національного банку України на надання банкам послуг з інкасації.

Установи/підприємства мають право зберігати у своїй касі готівку:

- одержану в банку для виплат, що належать до фонду оплати праці, а

також пенсій, стипендій, дивідендів (доходу) понад установлений ліміт каси протягом 5 робочих днів, включаючи день одержання готівки в банку.

– для виплат, які належать до фонду оплати праці та здійснюються за рахунок готівкової виручки, понад установлений ліміт каси протягом 3 робочих днів з дня настання строків цих виплат у сумі, зазначеній у переданих до каси відомостях на виплату готівки.

Фізичні особи – довірені особи установ/підприємств – юридичних осіб, які відповідно до законодавства України одержали готівку з поточного рахунку із застосуванням платіжного інструменту, використовують її за призначенням без оприбуткування в касі. Зазначені довірені особи подають до бухгалтерії установи/підприємства Звіт про використання коштів разом із підтвердними документами в установлені строки і порядку, визначені для підзвітних осіб законодавством України.

8.2. Облік касових операцій

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

Касові документи можуть бути: паперовими; електронними (оформлені відповідно до вимог законодавства України у сфері електронного документообігу).

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

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

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

Розрахункові операції, що проводяться відповідно до Закону про застосування реєстраторів, оформляються згідно з вимогами цього Закону.

Приймання готівки в касу проводиться за прибутковим касовим ордером, підписаним головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником установи/підприємства. До прибуткових касових ордерів можуть додаватися документи, які є підставою для їх складання.

Про приймання установами/підприємствами готівки в касу за

прибутковими касовими ордерами видається квитанція (що є відривною частиною прибуткового касового ордера), підписана головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником, підпис яких може бути засвідчений відбитком печатки цієї/цього установи/підприємства. Використання печатки установою/підприємством не є обов'язковим.

Касири (особи, які виконують їх функції) під час роботи з готівкою керуються правилами визначення платіжності банкнот і монет Національного банку України.

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

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

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

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

Видача готівки фізичним особам, яких немає в штатному розписі установи/підприємства, проводиться за видатковими касовими ордерами, що виписуються окремо на кожну особу, або за окремою видатковою відомістю.

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

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

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

Вилучення готівки з місця здійснення готівкових розрахунків із застосуванням РРО або РК для здавання її до банку оформляється відповідними чеками РРО із виконанням операції «службова видача».

Документом, що свідчить про здавання виручки до банку та є підтвердженням оприбуткування готівки в касі суб'єктів господарювання, є:

- квитанція до прибуткового документа банку на внесення готівки, підписана відповідальними особами банку та засвідчена відбитком печатки банку (за потреби);

- квитанція/чек банкомата чи програмно-технічного комплексу самообслуговування;

- супровідний касовий ордер до сумки з цінностями;

- чек платіжного терміналу в разі проведення інкасації коштів у режимі реального часу з використанням платіжних терміналів.

Виплати, пов'язані з оплатою праці, проводяться касиром установи/підприємства за видатковими касовими ордерами, складеними на кожного одержувача чи за видатковими відомостями.

Дозвільний напис про видачу готівки за підписами керівника і головного бухгалтера або осіб, уповноважених керівником, робиться на титульній сторінці видаткової відомості із зазначенням строків видачі готівки і суми (гривень – словами, копійок – цифрами).

Одноразові видачі готівки на виплати, пов'язані з оплатою праці, окремим особам проводяться за видатковими касовими ордерами.

Касир зобов'язаний після закінчення встановлених строків виплат, пов'язаних з оплатою праці за видатковими відомостями:

- 1) у видатковій відомості проти прізвища осіб, яким не здійснено виплату, поставити відбиток штампа або зробити напис «Депоновано»;

- 2) скласти реєстр депонованих сум;

- 3) у кінці видаткової відомості зазначити фактично виплачену суму та недоодержану суму виплат, яка підлягає депонуванню, звірити ці суми і засвідчити;

- 4) здійснити запис у касовій книзі згідно з виписаним бухгалтерією видатковим касовим ордером на фактично видану суму за видатковою відомістю.

Бухгалтер здійснює перевірку записів, зроблених касирами у видаткових відомостях та здійснює підрахунок виданих і депонованих сум. Депоновані суми, що підлягають здаванню в банк, оформляються шляхом складання одного загального видаткового касового ордера.

Прибуткові касові ордери і квитанції до них, а також видаткові касові ордери і видаткові відомості заповнюються бухгалтером (відповідальною особою установи/підприємства, на яку покладено обов'язок з оформлення цих документів). У касових ордерах зазначається підстава для їх складання і

вказуються додані до них документи. Видача касових ордерів і видаткових відомостей на руки особам, які вносять або одержують готівку, забороняється.

Приймання і видача готівки за касовими ордерами проводиться тільки в день їх складання. Виправлення в касових ордерах та видаткових відомостях забороняються.

Прибуткові та видаткові касові ордери до передавання в касу реєструються бухгалтером у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів. Видаткові касові ордери, оформлені на підставі видаткових відомостей, реєструються в такому журналі після здійснення виплат, зазначених у видатковій відомості.

Бухгалтер (відповідальна особа установи/підприємства, на яку покладено обов'язок з оформлення цих документів) має право здійснювати реєстрацію касових ордерів і видаткових відомостей за допомогою комп'ютерних засобів, які забезпечують формування і роздрукування відповідних касових документів.

Касир під час одержання касових ордерів або видаткових відомостей зобов'язаний перевірити:

- наявність і справжність на документах підписів, а на видатковій відомості – дозвільного напису керівника установи/підприємства або осіб, які ним уповноважені;

- правильність оформлення документів, наявність усіх реквізитів;

- наявність зазначених у документах додатків.

Касові ордери або видаткові відомості після їх одержання або видачі за ними готівки підписуються касиром, а на доданих до них документах проставляється відбиток штампа або напис «Оплачено» із зазначенням дати (число, місяць, рік).

Касові документи, після складання касиром звіту та оброблення цього звіту, комплектуються у хронологічному порядку, нумеруються, формуються в справу та зберігаються відповідно до законодавства відповідальною особою.

Усі факти надходження та вибуття готівки на підприємстві відображаються в документі «Касова книга», що застосовується для здійснення первинного обліку готівки в касі. Підприємства відображають у Касовій книзі усі надходження і видачу готівки в національній валюті. Кожна/кожне установа/підприємство (юридична особа), що має касу, веде одну касову книгу для обліку операцій з готівкою в національній валюті (без урахування кас відокремлених підрозділів).

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

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

мають однакові номери.

Виправлення в Касовій книзі не допускаються. Зроблені виправлення підписуються касиром, а також головним бухгалтером або особою, яка його заміщує. Касир здійснює записи в касовій книзі за операціями одержання або видачі готівки за кожним касовим ордером і видатковою відомістю в день її надходження або видачі. За відсутності руху готівки в касі протягом робочого дня записи в Касовій книзі в цей день не здійснюються.

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

Рахунок 30 «Готівка» призначений для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в касі підприємства.

Рахунок 30 «Готівка» має такі субрахунки:

301 «Готівка в національній валюті»

302 «Готівка в іноземній валюті»

За дебетом рахунку 30 «Готівка» відображається надходження грошових коштів у касу підприємства, за кредитом – виплата грошових коштів із каси підприємства.

На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валюти тощо) відкриваються додаткові рахунки «Готівка в національній валюті в операційній касі» та «Готівка в іноземній валюті в операційній касі». Основні господарські операції, які здійснюються в касі, наведено у табл. 8.1.

Таблиця 8.1

Облік грошових коштів у касі

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Одержано готівку в погашення: – довгострокової заборгованості	301	18
– заборгованості від покупців в оплату раніше відвантаженої продукції, товарів, послуг	301	36
– винної особи, підзвітних осіб, працівників в погашення раніше виданих безвідсоткових позик	301	375
Одержано готівку кошти з банку в касу	301	31
Одержано готівкою виручку від продажу товарів	301	70
Оплачено готівкою витрати на монтаж або ремонт основних засобів	15	301
Передано гроші з каси до банку	311	301
Видано підзвітній особі	372	301
Проведено передоплату за газети та журнали	39	301

Аналітичний облік ведеться касиром, що забезпечує реалізацію функції збереження майна власника. Найбільш достовірний аналітичний облік

ведеться в Звіті касира, де відображається кожна господарська операція з руху готівкових коштів.

8.3. Облік безготівкових операцій

Для бухгалтерського обліку наявності та руху грошових коштів на поточному рахунку в національній валюті призначений рахунок 31 «Рахунки у банках». Він активний, основний, грошовий. За дебетом цього рахунка ведеться облік надходження грошових коштів на поточний рахунок у національній валюті, а за кредитом – списання перерахованих та виданих грошових коштів із поточного рахунка.

Відображення господарських операцій з руху готівки та грошових коштів на рахунках в банку наведено в табл. 8.2.

Таблиця 8.2

Облік готівки та грошових коштів на рахунках в банку

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Зараховано на поточний рахунок у банку грошові кошти, які надійшли від покупців за реалізовану продукцію	311	361
Зараховано на поточний рахунок у банку грошові кошти, які були в дорозі	311	333
Зараховано на поточний рахунок одержані банківські кредити: довгострокові/короткострокові	311	501/601
Зараховано на поточний рахунок одержані штрафи, пені, неустойки	311	715
Зараховано на поточний рахунок у банках кошти цільового фінансування	311	48
Списано з поточного рахунка в банку готівкові кошти, видані підприємству для видачі заробітної плати	301	311
Списано з поточного рахунка грошові кошти, перераховані постачальникам за одержані запаси	631	311
Списано з поточного рахунка кошти, перераховані постачальникам як аванси	371	311
Перераховано кошти для погашення заборгованості з банківських кредитів: довгострокових/короткострокових	501/601	311

Для зберігання вільних грошових коштів і здійснення безготівкових розрахунків кожному підприємству під час його організації відкривається в банку поточний (розрахунковий) рахунок. Для його відкриття банку надають такі документи: заява банківської форми, посвідчення про реєстрацію підприємства, статут, затверджений нотаріально і з відмітками податкової адміністрації і соціальних фондів (пенсійного, страхового, фонду зайнятості та фонду страхування від нещасних випадків), посвідчення про реєстрацію в статистичному органі; картка зі зразками підписів керівника і головного

бухгалтера.

Поточному рахунку кожного підприємства банком присвоюється номер (код), який потім проставляється на всіх документах, якими оформлюються господарські операції за цим рахунком.

Безготівкові розрахунки оформляються такими бухгалтерськими документами банківської форми: платіжними дорученнями, вимогами-дорученнями, платіжними вимогами, заявами на акредитив, розрахунковими чеками, векселями. Для одержання готівки з поточного рахунка оформлюється грошовий чек, а для внеску готівки – об'ява на внесок готівки.

Після відкриття поточного рахунка банк видає (продає) підприємству чекову книжку, яка являє собою бланки суворої звітності і зберігається в сейфі як і готівкові гроші. Чек являє собою розпорядчий документ банку на виплату готівки. Виплата здійснюється суворо за цільовим призначенням коштів: на виплату заробітної плати, витрати з відрядження, на господарські потреби. До чека виписується корінець, який лишається при чековій книжці. Кожний бланк чека контролюється банком. Виправлення в ньому не допускаються, в разі допущення помилки зіпсований чек залишається при чековій книжці.

Об'ява на внесок готівки виписується в банку особою, що вносить готівку. Цей документ являє собою три частини однакової форми: одна повертається представнику підприємства як квитанція, що підтверджує одержання суми банком, друга частина залишається банку, а третя – повертається підприємству разом із випискою.

Виписка банку з поточного рахунка це зведений документ. У ній зареєстровані всі операції, як безготівкові, так і готівкові. Виписка надається підприємству щоденно або в інші терміни залежно від кількості операцій. У ній зазначаються дати на початок виписки і кінець, сальдо – також на початок і кінець виписки та всі операції за дебетом і кредитом. Кожна одержана виписка повинна бути оброблена: перевірено сальдо початкове даної виписки з кінцевим попередньої, з'ясовано зміст кожної операції і проставлено кореспондуючі рахунки, проведено арифметичну перевірку правильності оборотів і визначення кінцевого сальдо.

Безготівкові розрахунки здійснюються за типовими банківськими документами в електронному вигляді. Передбачені такі банківські документи, які визначають форму безготівкових розрахунків:

- платіжні доручення;
- платіжні вимоги-доручення;
- платіжні вимоги, акредитиви;
- розрахункові чеки;
- меморіальні ордери.

Платіжне доручення – це банківський документ, який виписується власником рахунка платника і містить розпорядження обслуговуючому банку про перерахування зазначеної суми на рахунок одержувача. У документі зазначаються реквізити платника: назва, ідентифікаційний номер, номер поточного рахунка, код (МФО) банку, а також аналогічні реквізити

одержувача, сума (числом і літерами) та код і призначення платежу.

8.4. Основи обліку дебіторської заборгованості

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість».

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Дебітори – це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їхніх еквівалентів або інших активів. Одночасно з визнанням дебіторської заборгованості відбувається її класифікація за певними критеріями (табл. 8.3): строк погашення та зв'язок з операційним циклом; об'єкти, щодо яких виникла дебіторська заборгованість; своєчасність погашення.

Згідно з НП(С)БО 10 дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову та поточну. При цьому враховуються два критерії: строк погашення та зв'язок з нормальним операційним циклом. Поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Довгострокова дебіторська заборгованість не виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу. До такої дебіторської заборгованості належить заборгованість орендаря за фінансовою орендою, за довгостроковими позиками, наданими юридичним та фізичним особам. Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигід та може бути достовірно визначено її суму.

Дебіторська заборгованість класифікується за такими групами, з використанням відповідних рахунків (субрахунків):

- заборгованість орендаря за фінансовою орендою, яка відображається в балансі орендодавця;
- заборгованість, забезпечена вексями;
- надання позики;
- заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги;
- заборгованість за розрахунками (з бюджетом, за виданими авансами, з нарахованих доходів, із внутрішніх розрахунків);
- інша дебіторська заборгованість.

Класифікація дебіторської заборгованості

Група заборгованості	Відповідний рахунок (субрахунок)	Примітки
Дебіторська заборгованість за відвантажені продукцію, товари, роботи, послуги	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	
Дебіторська заборгованість за попередню сплату (видані аванси) за продукцію, товари, роботи, послуги	371 «Розрахунки за виданими авансами»	Можливо також обліковувати на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» тощо
Довгострокова дебіторська заборгованість орендаря за майно, що передано у фінансову оренду	181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»	
Дебіторська заборгованість, забезпечена вексями	34 «Короткострокові векселі одержані»; 182 «Довгострокові векселі одержані»	
Дебіторська заборгованість з нарахованих доходів	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	Використовується для обліку нарахованих дивідендів, відсотків, роялті тощо, що підлягають надходженню
Дебіторська заборгованість з внутрішніх розрахунків	682 «Внутрішні розрахунки»; 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»	Використовуються для розрахунків з дочірніми і асоційованими підприємствами та з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий баланс

8.5. Облік розрахунків з покупцями та замовниками

Форми та порядок розрахунків з покупцями і замовниками за відвантажену їм продукцію та виконані роботи визначаються заздалегідь укладеними договорами. Договір – це юридичний і економічний документ, що визначає номенклатуру і обсяг поставки чи роботи, строки, ціни, вид транспортування, форму розрахунків, а також санкції за невиконання умов договору. Оформляється виникнення дебіторської заборгованості транспортними документами на відвантаження продукції, актами виконаних робіт і платіжними документами.

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

Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» має такі субрахунки:

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»

362 «Розрахунки з іноземними покупцями»

364 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням»

За дебетом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизний податок, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації:

Дт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

Кт 70 «Дохід від реалізації».

Сума податків, що виникають у процесі реалізації, зменшує дохід підприємства і відображається на рахунках:

Дт 70 «Дохід від реалізації».

Кт 64 «Розрахунки за податками і платежами».

Одночасно списується собівартість реалізованої продукції:

Дт 90 «Собівартість реалізації».

Кт 26 «Готова продукція».

За кредитом – сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, у касу та інші види розрахунків.

Згідно з випискою банку з поточного рахунка в національній чи іноземній валюті:

Дт 31 «Рахунки в банках»

Кт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Сальдо рахунка відображає заборгованість покупців та замовників за одержані продукцію (роботи, послуги).

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником за кожним пред'явленим до сплати рахунком.

У статті Балансу 1125 «Дебіторська заборгованість за продукцію товари, роботи, послуги» відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем, якщо така інформація наводиться в окремій статті), скоригована на резерв сумнівних боргів (нетто).

Стаття Балансу 1125 «Дебіторська заборгованість за продукцію товари, роботи, послуги»	=	Сальдо за Дт рах. 36 і 34 (якщо векселі одержані не відображено окремо в ряд. 1120)	–	мінус сальдо за Кт рах. 38 (у частині заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги).
--	---	---	---	---

Відображають дебіторську заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, забезпеченої вексями, якщо таку інформацію наведено в окремій статті Балансу). За рядком 1125 форми № 1 потрібно відображати чисту реалізаційну вартість дебіторської заборгованості, тобто за мінусом нарахованого резерву сумнівних боргів.

8.6. Облік резерву сумнівних боргів

Кожне підприємство завжди має борги, але ці борги не завжди повертаються до нього. Тому тема дебіторської заборгованості є актуальною. Наприкінці звітної періоду дебіторська заборгованість аналізується і групується за даними аналітичного обліку на звичайну, сумнівну і безнадійну. Нормальна дебіторська заборгованість повинна бути сплачена в строк, передбачений договором.

Сумнівна – це прострочена дебіторська заборгованість, щодо якої існує ймовірність непогашення боржником. На фактичну суму цієї заборгованості пропонується в бухгалтерському обліку створювати резерв сумнівних боргів. Створення та використання цього резерву ведеться на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів».

За кредитом рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів» обліковується створення резерву:

Дт 944 «Сумнівні та безнадійні борги»

Кт 38 «Резерв сумнівних боргів».

Сума резерву, що створюється, визначається одним з двох методів: прямим або за коефіцієнтом сумнівності. Перший метод застосовується на невеликих підприємствах, де можна з даних аналітичного обліку визначити тих дебіторів, відносно яких існує ймовірність непогашення. На підприємствах з великою кількістю дебіторів резерв сумнівних боргів визначається на основі класифікації заборгованості за товари і послуги за строками її непогашення. Коефіцієнт сумнівності встановлюється за даними попереднього періоду.

Якщо резерв створено, прострочена сумнівна дебіторська заборгованість списується на дебет рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів»:

Дт 38 «Резерв сумнівних боргів»

Кт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

Кт 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Безнадійна дебіторська заборгованість в кінці звітної періоду відноситься на дебет рахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» і врешті-решт впливає на зменшення доходів.

8.7. Облік розрахунків з підзвітними особами

Підзвітні особи – це працівники, які одержали грошовий аванс для оплати

витрат, доручених підприємством. Розрахунки з підзвітними особами виникають в основному при оплаті дрібних господарських витрат і витрат на відрядження. Перелік осіб, яким видається аванс під звіт, встановлюється наказом керівника, що слугує документом на видачу авансу на господарські потреби, а в разі видачі авансу на відрядження оформлюється, крім того, і посвідчення про відрядження.

Готівка видається під звіт:

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

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

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

Фактичні витрати, оплачені підзвітними особами, підтверджуються товарними і фіскальними чеками магазинів, квитанціями відділень зв'язку, актами куплі-продажу – на підтвердження господарських витрат; проїзними документами, квитанціями готелів тощо – на підтвердження витрат на відрядження. Зведеним документом витрат, оплачених підзвітними особами, є авансовий звіт, який складається не пізніше 3-х робочих днів після повернення з відрядження.

Облік розрахунків із підзвітними особами ведеться на рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами». На дебет цього рахунка відноситься сума виданого авансу:

Дт 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

Кт 30 «Готівка».

За кредитом рахунка 372 обліковуються витрачені суми:

а) на відрядження:

Дт 91 «Загальновиробничі витрати» – за відрядження цехового персоналу,

Дт 92 «Адміністративні витратами» – за відрядження загальногосподарського персоналу.

б) на господарські витрати:

Дт 20 «Виробничі запаси»

Дт 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» – на вартість придбаних запасів або оплачених витратах на їх перевезення, зберігання

Дт 15 «Капітальні інвестиції» – при оплаті витрат на капітальне будівництво, придбання основних засобів та нематеріальних активів

Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Щодо кожного авансового звіту визначається результат використання авансу. Якщо сума авансу перевищує витрати, невикористана сума повертається у касу:

Дт 30 «Готівка»

Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Якщо ж сума фактичних витрат перевищує суму авансу, перевитрата

повертається підзвітній особі з каси:

Дт 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

Кт 30 «Готівка».

Аналітичний облік розрахунків із підзвітними особами організується у розрізі особових рахунків і щодо кожної авансової суми окремо.

Контрольні питання

1. Який склад грошових коштів?
2. Обґрунтуйте важливість контролю за зберіганням грошових коштів.
3. Надайте характеристику обліку касових операцій.
4. Надайте характеристику обліку безготівкових операцій.
5. Як класифікується дебіторська заборгованість?
6. За яких умов поточна дебіторська заборгованість визначається активом?
7. За якою оцінкою та в якому розділі балансу відображається дебіторська заборгованість?
8. Які документи оформлюються при відрядженні працівника?

Тема 9. Облік власного капіталу

- 9.1. Облік формування зареєстрованого капіталу.
- 9.2. Облік неоплаченого та вилученого капіталу.
- 9.3. Облік резервного капіталу.
- 9.4. Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків).

Мета: набуття знань щодо особливостей формування та обліку зареєстрованого, неоплаченого, вилученого та резервного капіталу; вивчення порядку обліку нерозподіленого прибутку та непокритих збитків; відображення в обліку операцій, пов'язаних з формуванням та зміною складових власного капіталу; аналізу структури власного капіталу та його впливу на фінансовий стан підприємства; оцінювання ризиків, пов'язаних з операціями з власним капіталом.

Корисні джерела: [1-5, 12, 16]

9.1 Облік формування зареєстрованого капіталу

Власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань ($K = A - Z$).

Власний капітал становить:

– ресурси підприємства, акумульовані його власниками у вигляді внесків до зареєстрованого статутного та іншого капіталу, а також набутого за час

господарської діяльності майна;

– загальну вартість коштів підприємства, які належать йому на правах власності і використовуються ним для формування його активів;

– власні джерела підприємства, які без визначення строків повернення внесені засновниками або залишені ними на підприємстві з уже оподаткованого прибутку.

Власний капітал утворюється двома шляхами: внесенням власниками підприємства; накопичення суми прибутку, що залишається на підприємстві.

До власного капіталу належать: статутний капітал, пайовий капітал, капітал в дооцінках, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал. Основний зміст поелементної класифікації власного капіталу наведено у табл. 9.1.

Таблиця 9.1

Структура і зміст власного капіталу

№ з/п	Стаття власного капіталу	Зміст
1	Зареєстрований (пайовий) капітал	– Зареєстрована вартість акцій для акціонерних товариств або сума оголошеного статутного капіталу для інших підприємств, що зафіксована у статутних документах; – сума пайових внесків фізичних і юридичних осіб, якщо це передбачено статутними документами; – інший зареєстрований капітал; – внески до незареєстрованого капіталу
2	Капітал в дооцінках	Сума дооцінки (уцінки) необоротних активів та фінансових інструментів
3	Додатковий капітал	– Сума перевищення вартості продажу акцій над їх номінальною вартістю (емісійний дохід); – додаткові внески засновників без прийняття рішення про зміни розміру статутного капіталу; – накопичені курсові різниці; – вартість активів, безоплатно отриманих підприємством від фізичних або юридичних осіб; – інші види додаткового капіталу
4	Резервний капітал	Сума резервів, створених підприємством відповідно до чинного законодавства або статутних документів за рахунок нерозподіленого прибутку
5	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	– Сума нерозподіленого прибутку поточного і минулих років, а також використаного у звітному році прибутку; – сума непокритих збитків поточного і минулих років
6	Неоплачений капітал	Заборгованість власників (учасників) за внесками до зареєстрованого капіталу
7	Вилучений капітал	Вартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у своїх акціонерів, учасників

Відображення власного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку відображено на рисунку 9.1.



Рисунок 9.1. Відображення власного капіталу на бухгалтерських рахунках

Основним джерелом життєдіяльності підприємства виступає зареєстрований капітал – юридично оформлена, офіційно заявлена і належним чином зареєстрована частина внесків власників до капіталу підприємства.

Законом України «Про господарські товариства» № 1576-ХІІ встановлено мінімальний розмір статутного капіталу для акціонерного товариства – сума, еквівалентна 1250 мінімальним заробітним платам, виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, діючої на момент створення акціонерного товариства (ст. 24).

Рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» призначено для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу. За кредитом рахунку 40 відображається збільшення зареєстрованого і пайового капіталу, а також надходження внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення).

Рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» має такі субрахунки: 401 «Статутний капітал», 402 «Пайовий капітал», 403 «Інший зареєстрований капітал», 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу».

Статутний капітал – один з основних показників, що характеризує розміри зареєстрованих внесків засновників, учасників у діяльність створеного ними підприємства. Він відображається в сумі, мінімальний розмір якої визначається законодавством та яка зареєстрована в установчих документах як сукупність внесків (часток, акцій за номінальною вартістю, пайових внесків) засновників (учасників) підприємства.

Розмір статутного капіталу, а також рішення про його збільшення або зменшення обов'язково реєструється у Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України. Сума статутного капіталу за балансом підприємства та сума, зареєстрована у Єдиному державному реєстрі, мають

бути тотожними.

На субрахунку 401 «Статутний капітал» відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств. За кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал» відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому субрахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства. Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером.

Кореспонденція рахунків наступна:

1. Відображено розмір статутного капіталу згідно засновницьких документів:

Дт 46 – Кт 401.

2. Надійшли внески від засновників:

Дт 30 (готівкою) – Кт 46

Дт 311 (на поточний рахунок в банку) – Кт 46

Дт 20 (виробничими запасами) – Кт 46

Дт 10 (основними засобами) – Кт 46.

3. Відображено суму внесків засновників, що перевищує розмір статутного капіталу:

Дт 30 (31, 20) – Кт 422.

4. Закривається субрахунок 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку:

Дт 404 – Кт 401.

На субрахунку 402 «Пайовий капітал» відображається і узагальнюється інформація про суми пайових внесків членів споживчого товариства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами. Пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для провадження його фінансово-господарської діяльності. Аналітичний облік за субрахунком 402 «Пайовий капітал» ведеться за видами капіталу.

На субрахунку 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу» відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів. Сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку списується у кореспонденції із кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал», а у разі якщо підприємству відмовлено у реєстрації статутного капіталу, у кореспонденції з дебетом субрахунку 404 відображаються операції з повернення активів, які надходили як внески.

Кореспонденція рахунків наступна:

1. Відображені внески до незареєстрованого капіталу:

Дт 46 – Кт 404.

2. Закривається субрахунок після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку:

Дт 404 – Кт 401.

Підприємства можуть приймати рішення щодо збільшення чи зменшення (але не нижче величини, визначеної законом) величини статутного капіталу.

Збільшення статутного капіталу може бути за рахунок:

Додаткового випущених акцій, на їх суму:

Дт 46 – Кт 404.

Надійшли внески від власників акцій:

Дт 301 (готівкою) – Кт 46

Дт 311 (на поточний рахунок в банку) – Кт 46

Дт 20 (виробничими запасами) – Кт 46

Дт 10 (основними засобами) – Кт 46.

Відображені зміни у величині статутного капіталу після реєстрації:

Дт 404 – Кт 401.

9.2. Облік неоплаченого та вилученого капіталу

Неоплаченим капіталом вважається заборгованість засновників (учасників) за внесками до зареєстрованого статутного капіталу. Порядок і строки здійснення внесків визначені в засновницьких документах. Майнові внески мають бути попередньо оцінені засновниками. Якщо засновники не можуть здійснити достовірну оцінку майна, то для її проведення залучаються сертифіковані фахівці, які визначають справедливую вартість майна, що вноситься засновниками.

Неоплачений капітал є одним з елементів власного капіталу, який відображається на рахунку 46. За дебетом рахунку 46 «Неоплачений капітал» відображається заборгованість засновників (учасників) товариства за внесками до зареєстрованого статутного капіталу підприємства, а за кредитом – погашення заборгованості. Цей рахунок є регулюючим (контрарним) рахунком, що регулює субрахунок 401 «Статутний капітал» у бік зменшення. Різниця між зареєстрованою сумою (кредитове сальдо рахунку 40) і неоплаченою (дебетове сальдо рахунку 46) засвідчує фактичні внески засновників, учасників, акціонерів до статутного капіталу.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за кожним засновником (учасником, акціонером) і за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств). У балансі підприємства сума неоплаченого капіталу наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Суми неоплаченого капіталу виникають на новостворених підприємствах, а також у тих, що вносили зміни до статуту на предмет збільшення статутного капіталу. Наприклад, сучасне законодавство вимагає в момент реєстрації господарського товариства часткової сплати статутного капіталу (не менше 50 % зареєстрованої суми). Решту внесків до статутного капіталу учасники сплачують протягом року з моменту державної реєстрації.

Приклад. За установчими документами ТОВ «Кольвія» зареєстрований статутний капітал становить 60000 грн. На час реєстрації трьома засновниками сплачено 50 % внесків рівними частками, що становило 30000 грн (60000 × 50%). Надалі учасники здійснювали такі внески:

– перший учасник вносить до статутного капіталу основні засоби (обладнання) вартістю 14000 грн;

– другий учасник вносить до статутного капіталу матеріальні цінності вартістю 12000 грн;

– третій учасник вносить до статутного капіталу інтелектуальну власність у сумі 4000 грн.

Таблиця 9.2

Відображення в обліку операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дт	Кт	
1	Відображено зареєстрований статутний капітал і заборгованість учасників товариства за внесками	Свідоцтво про реєстрацію, статут	46	401	60000
2	Відображено суму фактичних внесків учасників в момент реєстрації товариства				
	– першого учасника	Касові ордери, платіжні доручення, виписка банку	31	46	10000
	– другого учасника		31	46	10000
	– третього учасника		31	46	10000
3	Відображено фактичні внески, що здійснені протягом року				
	– першого учасника на вартість обладнання	Акт приймання	10	46	14000
	– другого учасника на вартість виробничих запасів	Акт, накладна	20	46	12000
	– третього учасника на вартість інтелектуальної власності – нематеріальних активів	Акт приймання	12	46	4000

Вилучений капітал – це викуплені у засновників та учасників власні акції (частки, паї) з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.

На рахунку 45 «Вилучений капітал» ведеться облік вилученого капіталу, у разі викупу власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо. За дебетом рахунку 45 відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій (часток).

Рахунок 45 «Вилучений капітал» має такі субрахунки: 451 «Вилучені акції», 452 «Вилучені вклади й паї», 453 «Інший вилучений капітал».

Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (вкладів, паїв).

Приклад. Акціонерне товариство «Добродар» викупило 5000 акцій за ціною 12 грн за номінальної вартості 10 грн кожна з метою їх анулювання. На момент здійснення операції емісійний дохід (субрахунок 421) становив 7000 грн.

Таблиця 9.3

Відображення в обліку операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Д-т	К-т	
1	Викуп акцій у акціонерів $5\,000 \times 12 = 60\,000$	Касові ордери, платіжні доручення, виписка банку	451	30, 31	60000
2	Списання анульованих акцій за номінальною вартістю $5\,000 \times 10 = 50\,000$	Витяг з протоколу зборів акціонерів	401	451	50000
3	Списання різниці в межах наявного емісійного доходу	Бухгалтерська довідка	421	451	7000
4	Списання різниці в ціні на інші фінансові витрати $5\,000 \times (12 - 10) - 7\,000 = 3\,000$	Бухгалтерська довідка	952	451	3000

Вилучені акціонерним товариством акції можуть бути перепродані іншим акціонерам. Крім того ціна реалізації може бути як вищою, так і нижчою за ціну придбання.

Приклад. Акціонерне товариство продало 1000 акцій за ціною 55 грн за акцію і 1500 акцій за ціною 48 грн за кожною. Викупна вартість акцій становила 50 грн за одиницю.

Для обліку статутного, неоплаченого, вилученого капіталу використовують Журнал 7, Журнал-ордер 13. Аналітичний облік здійснюється за кожним випадком вилучення капіталу учасником, який не сплатив заявлену суму, у відомостях, книгах, картках, з визначенням залишків на початок місяця, руху за місяць і залишків на кінець місяця.

У балансі товариства дебетове сальдо рахунку 45 «Вилучений капітал» як і рахунку 46 «Неоплачений капітал» наводиться у дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу у I розділі пасиву балансу.

9.3. Облік резервного капіталу

Резервний капітал – це сума резервів, створених підприємством відповідно до чинного законодавства або статутних документів за рахунок

нерозподіленого прибутку підприємства чи інших джерел. Резервний капітал створюється для страхування діяльності суб'єкта господарювання. Розмір резервного капіталу визначається засновницькими документами, але не може становити менше ніж 25 % розміру зареєстрованого статутного капіталу (для акціонерних товариств – 15 %). Щорічний розмір відрахувань до резервного капіталу також встановлюється засновницькими документами і не може бути меншим ніж 5 % суми чистого прибутку.

Таблиця 9.4

Відображення в обліку операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дт	Кт	
1	Відображено реалізацію товариством 1000 акцій за вартістю придбання $1000 \times 50 = 50000$	Касові ордери, платіжні доручення, виписка банку	30, 31	451	50000
2	Різницю між викупною і продажною вартістю віднесено на збільшення емісійного доходу $1000 \times (55 - 50) = 5000$	Бухгалтерська довідка	30, 31	421	5000
3	Відображено реалізацію товариством 1500 акцій за продажною вартістю $1500 \times 48 = 72\,000$	Касові ордери, платіжні доручення, виписка банку	30, 31	451	72000
4	Різницю між продажною вартістю і цінами придбання списано на зменшення емісійного доходу $1500 \times (50 - 48) = 3000$	Бухгалтерська довідка	421	451	3000

Резервний капітал товариства створюється з метою покриття можливих у майбутньому непередбачуваних збитків, втрат. Він може використовуватися для збільшення статутного капіталу, покриття збитків підприємства за звітний період, на виплату дивідендів за привілейованими акціями, за недостатності нерозподіленого прибутку; погашення зобов'язань при ліквідації товариства та на інші цілі, передбачені законодавством. За рахунок коштів резервного капіталу можуть покриватися додаткові витрати і збитки, пов'язані з ліквідацією браку, недоробок, втрати від непередбачуваних надзвичайних подій.

Політика щодо розмірів резервного капіталу, напрямів його використання розробляється на підприємстві з урахуванням можливих ризиків, рівня конкуренції, перспектив подальшого розвитку, взаємовідносин з партнерами та інших факторів. Значні розміри резервного капіталу є гарантією своєчасного покриття непередбачуваних збитків і втрат, сплати боргів, попередження банкрутства. Водночас вилучаються певні суми прибутку, додаткового капіталу, на який не можуть претендувати учасники при нарахуванні дивідендів, відсотків, при реінвестиціях у випуск акцій, збільшенні вкладів. Отже, при встановленні розмірів резервного капіталу на зборах учасників потрібен зважений підхід з урахуванням усіх обставин,

особливостей діяльності підприємства.

Для узагальнення інформації про розміри та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку, у Плані рахунків бухгалтерського обліку призначено рахунок 43 «Резервний капітал».

За кредитом цього рахунку відображається створення резерву за рахунок чистого прибутку, інших джерел, за дебетом – використання резервного капіталу. Сальдо на рахунку 43 відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду, який включається до складу власного капіталу (І розділ пасиву балансу).

Таблиця 9.5

Відображення в обліку операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дт	Кт
1	Формування резервного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку	Витяг з протоколу зборів акціонерів	443	43
2	Створення резервного капіталу за рахунок додаткового капіталу	Витяг з протоколу зборів акціонерів	42	43
3	Спрямування резервного капіталу для поповнення зареєстрованого капіталу	Витяг з протоколу зборів акціонерів	43	40, 46
4	Покриття за рахунок резервного капіталу збитків підприємства	Витяг з протоколу зборів акціонерів	43	442
5	Нарахування дивідендів за привілейованими акціями	Витяг з протоколу зборів акціонерів	43	671

Синтетичний облік ведеться у Журналі 7 або Журналі-ордері 12, в електронних реєстрах. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами і напрямками використання.

9.4. Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) є складовою частиною власного капіталу, що залишається у підприємства після виплати доходів власникам та формування резервного капіталу.

Для обліку нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) у Плані рахунків бухгалтерського обліку призначений синтетичний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». На цьому рахунку ведуть облік нерозподіленого прибутку/непокритих збитків, а також суми прибутку поточного та минулого року, що використаний у звітному періоді.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» має такі субрахунки: 441 «Прибуток нерозподілений», 442 «Непокриті збитки», 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Отже, інформацію про вплив прибутку на величину власного капіталу можна одержати на кінцевій фазі формування фінансових результатів на підставі записів на синтетичному рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». На його субрахунках формується інформація про величину чистого прибутку, його розподіл за такими напрямками:

- на виплату дивідендів (відсотків) власникам, акціонерам;
- формування страхових резервів (резервного капіталу);
- залишену на підприємстві частину нерозподіленого прибутку, яка з часом може бути капіталізована та спрямована на збільшення зареєстрованого статутного капіталу

Фінансовий результат діяльності підприємства визначається на підставі синтетичного рахунка 79 «Фінансові результати».

Під час визначення прибутку складається запис:

Дт 79 – Кт 441.

При визнанні непокритого збитку:

Дт 442 – Кт 79.

Сума непокритого збитку наводиться у дужках та вираховується під час визначення підсумку власного капіталу.

Списання збитку здійснюється за рахунок відповідних джерел: нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу і відтворюється записами:

Дт 441 «Нерозподілені прибутки»

Дт 42 «Додатковий капітал»

Дт 43 «Резервний капітал»

Кт 442 «Непокриті збитки».

Використання прибутку на сплату дивідендів або для створення резервного капіталу протягом звітного періоду відображається за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» в кореспонденції з синтетичним рахунком 67 «Розрахунки з учасниками» при нарахуванні дивідендів і відображається записом:

Дт 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»

Кт 67 «Розрахунки з учасниками»,

або з рахунком 43 «Резервний капітал» у разі створення резервного капіталу.

У кінці року сальдо субрахунку 443 списується за рахунок нерозподіленого прибутку записом:

Дт 441 «Нерозподілений прибуток»

Кт 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Для обліку власного капіталу використовується Журнал 7. При журнально-ордерній формі облік капіталу здійснюється у таких журналах-ордерах: 12 (для обліку власного капіталу), 15 (для обліку фінансових результатів). В умовах автоматизованої обробки інформація за кожним із зазначених у темі рахунків та субрахунків фіксується в електронних регістрах, аналітичних таблицях.

У балансі власний капітал відображається у I розділі пасиву однойменної назви і символізує власність засновників (учасників) підприємства.

Контрольні питання

1. Розкрийте поняття власного капіталу і поясніть чим він відрізняється від інших видів капіталу.
2. На яких рахунках ведеться облік власного капіталу?
3. Яка будова розділу балансу, де відображається власний капітал?
4. Що таке зареєстрований капітал і які його види?
5. Який порядок формування статутного капіталу?
6. Охарактеризуйте рахунки 40, 46 у їх взаємозв'язку.
7. Розкрийте порядок синтетичного і аналітичного обліку неоплаченого капіталу.
8. Назвіть джерела утворення резервного капіталу і напрями його використання.

Тема 10. Облік зобов'язань

- 10.1. Сутність та класифікація зобов'язань в обліку.
- 10.2. Облік зобов'язань перед постачальниками та підрядниками.
- 10.3. Облік кредитів банку.
- 10.4. Облік зобов'язань за податками і обов'язковими платежами.

Мета: набуття знань щодо порядку визнання та оцінки зобов'язань відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку; відображення в обліку операцій з постачальниками та підрядниками, кредитами банку, податками та обов'язковими платежами; порядку документального оформлення операцій з зобов'язаннями; аналізу структури зобов'язань та їх впливу на фінансовий стан підприємства; оцінювання ризиків, пов'язаних з зобов'язаннями, та їх впливом на ліквідність та платоспроможність.

Корисні джерела: [1-4, 9, 12, 15, 16]

10.1. Сутність та класифікація зобов'язань в обліку

Зобов'язання вважаються досить звичним станом для підприємства, оскільки є основою взаємозв'язків між суб'єктами господарювання. Важливою умовою успішного функціонування підприємств в ринкових умовах є оптимізація зобов'язань, які виникають внаслідок минулих операцій чи подій.

Методологічні засади формування бухгалтерського обліку зобов'язань та відображення їх у фінансовій звітності визначено в НП(С)БО 11 «Зобов'язання» [9]. Відповідно до цього документа, зобов'язання

будуть визнаватися та відображатися у обліку при умові, якщо оцінка буде достовірно визначена та існуватиме ймовірність зменшення економічних вигід внаслідок його погашення.

Відповідно до п. 6 НП(С)БО 11 зобов'язання поділяють на такі види:

- довгострокові;
- поточні;
- непередбачені зобов'язання;
- доходи майбутніх періодів.

За складністю зобов'язання поділяються на прості і складні. Прості зобов'язання погашаються одним платежем, а складні включають первинне зобов'язання та набір вторинних зобов'язань .

Залежно від визначеності предмету виконання розрізняють однооб'єктні і альтернативні зобов'язання. Як правило, в однооб'єктних зобов'язаннях предметом є цілком визначені дії. Коли боржнику надається право вибору однієї із кількох дій, передбачених договором чи законом, то такі зобов'язання називають альтернативними. За валютою зобов'язання поділяють на зобов'язання, виражені в гривнях і в іноземній валюті. У фінансовій звітності зобов'язання відображаються тільки в національній валюті. За визначеністю в часі такі пасиви розподіляють на обмежені в часі і безстрокові. В обмежених у часі зобов'язань строк виконання визначений, а в безстрокових – не визначений. За фактом погашення зобов'язання поділяються на: термінові, прострочені та погашені.

За змістом зобов'язання поділяються на: заборгованість, яка виникла у зв'язку з поставкою товарів, орендою, видачею авансів, зберіганням і страхуванням вантажів, наданням посередницьких послуг тощо. За способом забезпечення виконання зобов'язань, їх класифікують на забезпечені та незабезпечені. Виконання зобов'язань може забезпечуватись згідно із законом або договором – неустойкою, заставою і порукою. Крім того, зобов'язання між громадянами або з їх участю можуть забезпечуватися завдатком, а зобов'язання між організаціями – гарантією. Враховуючи вищевказане, зобов'язання доцільно групувати за певними критеріями (рис. 10.1).

Згідно НП(С)БО 11 [9] зобов'язання будуть класифікуватися як поточні за такої умові: якщо будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або протягом 12 місяців починаючи з дати балансу. Усі решта зобов'язань можна вважати довгостроковими.

Потенційні зобов'язання поділяються на забезпечення та непередбачувані зобов'язання. Забезпечення – це ті зобов'язання, які не мають визначеної суми або визначеного часу погашення на дату балансу. У господарській діяльності підприємств через події чи операції, що відбулися, можуть виникати потенційні (умовні) зобов'язання, щодо яких сума і час майбутніх платежів невизначені (оплата відпусток працівникам, здійснення гарантійного ремонту випущеної продукції, робіт та послуг тощо). Перетворення потенційних зобов'язань на реальні залежить від того, чи відбудуться у майбутньому певні події. Сума цих зобов'язань визнається із застосуванням попередніх аналітичних чи експертних оцінок. Такі

зобов'язання називають забезпеченнями, оскільки їх виконання має бути забезпечене певними коштами.

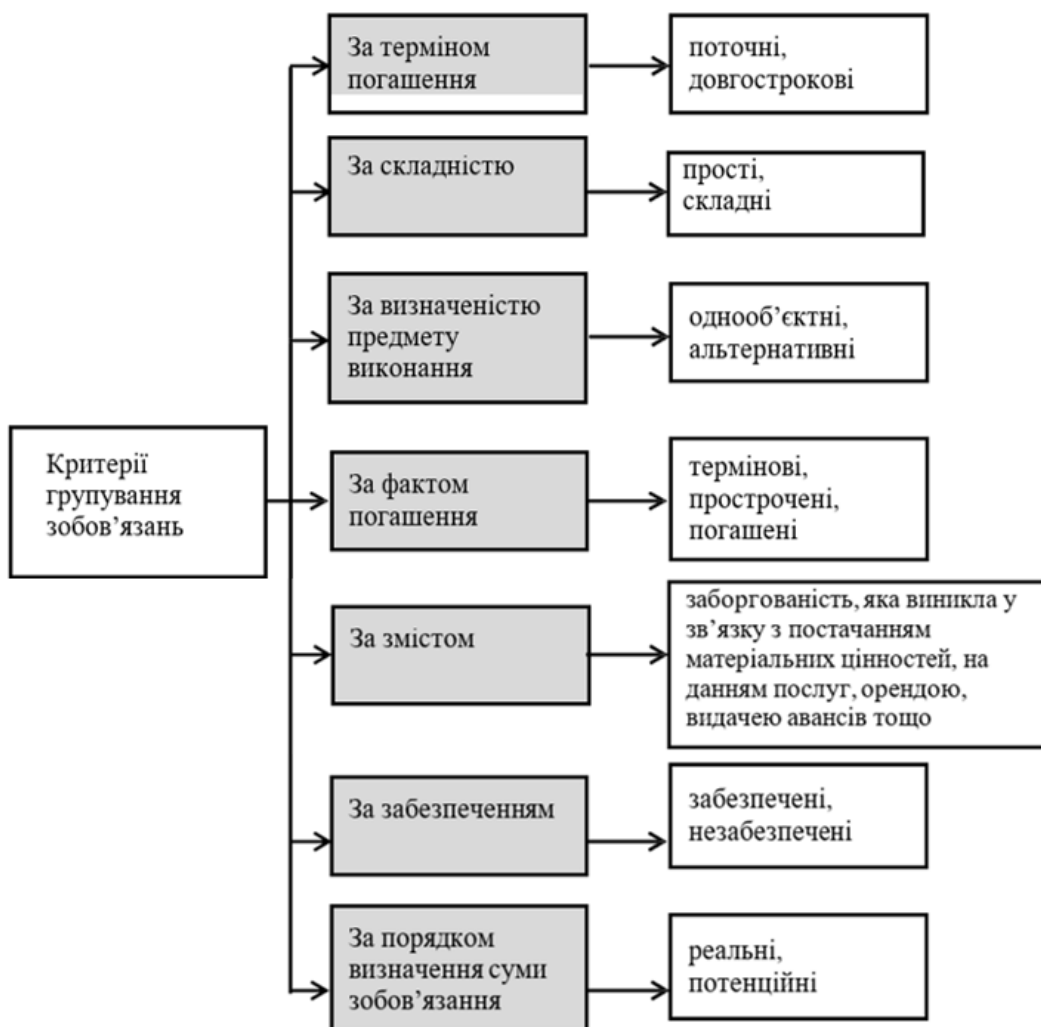


Рисунок 10.1. Класифікація зобов'язань

Згідно з НП(С)БО 11 [9] забезпечення створюються при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди та його оцінка може бути визначена. Забезпечення створюються для відшкодування майбутніх витрат на: виплату відпусток працівникам, додаткове пенсійне забезпечення, виконання гарантійних зобов'язань, реструктуризацію, виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів.

Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Забезпечення використовуються для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких вони були створені.

Суми створених забезпечень визнаються витратами і визначаються за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання на дату балансу.

За існуючою методологією обліку забезпечення відображаються в складі

зобов'язань, що сприяє правдивому відображенню їх у фінансовій звітності і відповідає принципу обачності – запобігає заниженню оцінки зобов'язань. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, в разі необхідності, коригується. За відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань, сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

Короткострокові (поточні) зобов'язання мають бути погашені в процесі одного операційного циклу діяльності підприємства або протягом одного фінансового року після дати складання балансу. Термін оплати довгострокових зобов'язань перевищує фінансовий рік.

Зобов'язання оцінюють певною сумою коштів, яка необхідна для погашення заборгованості. Відповідно до принципу бухгалтерського обліку та фінансової звітності «обачність», в обліку повинні застосовуватися методи оцінки, які запобігатимуть завищенню оцінки активів і доходів та заниженню оцінки зобов'язань і витрат суб'єктів господарювання. Отже, зобов'язання необхідно вміти оцінювати правильним методом, щоб не занижити та не завищити їх обсяг. При відображенні зобов'язань у балансі використовують такі види оцінок: історична собівартість; теперішня вартість; сума погашення; поточна вартість.

Історична собівартість – це сума активів, які можуть бути передані у рахунок сплати зобов'язань, чи сума грошових коштів, які будуть сплачені з метою погашення зобов'язання у процесі звичайної господарської діяльності підприємства.

Теперішня вартість зобов'язання – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка буде необхідна для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства.

Сума погашення – недисконтована сума грошових коштів або їхніх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Поточна вартість зобов'язання – недисконтована сума грошових коштів чи їхніх еквівалентів, яку необхідно сплатити, щоб погасити зобов'язання на поточний момент. На практиці сума погашення буде збігатися з історичною собівартістю та поточною вартістю зобов'язань.

Згідно з НП(С)БО 11 «Зобов'язання» [9] довготермінові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються у балансі за їхньою теперішньою вартістю. Розрахунки теперішньої вартості здійснюють за допомогою дисконтування. Дисконтуванню підлягають: суми довготермінових позик; суми довготермінових зобов'язань за облігаціями; суми довготермінових зобов'язань з оренди; суми довготермінових векселів. Дисконтування застосовується до майбутніх платежів з метою компенсації ризику, пов'язаного із фактором часу. Поточні зобов'язання також можна вважати майбутнім платежем, проте вони оцінюються за сумою погашення, яку слід розуміти як недисконтовану суму грошових коштів. Недисконтована сума не враховує зміни вартості грошей у часі, зокрема їхнє знецінення. В цьому разі

можна спиратися на те, що поточне зобов'язання буде погашене протягом порівняно недовгого часу (протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу підприємства) і на це фактор часу

10.2. Облік зобов'язань перед постачальниками та підрядниками

Переважає більшість зобов'язань виникає внаслідок виконання договорів. Договір – це згода двох і більше осіб, спрямована на виникнення, зміну або припинення взаємних прав і обов'язків. Господарський договір – це майнова угода господарюючого суб'єкта з контрагентом, яка встановлює (змінює, припиняє) зобов'язання сторін у сфері господарської і комерційної діяльності, при виробництві і реалізації продукції, виконанні робіт, послуг.

Найчастіше договірні зобов'язання підприємства виникають перед постачальниками. Для бухгалтерського обліку таких зобов'язань використовується рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», який має такі субрахунки: 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»; 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»; 633 «Розрахунки з учасниками промислово-фінансових груп».

Завданнями обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками є своєчасне, повне і правильне документальне оформлення і відображення на рахунках синтетичного і аналітичного обліку господарських операцій з виникнення і погашення кредиторської заборгованості, не допускаючи прострочок у платежах і уникаючи штрафних санкцій.

Для обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками використовують такі документи: супровідні документи надходження товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт і наданих послуг і банківські (касові) документи про оплату їх вартості.

Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками проводяться на підставі документів постачальника: товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур, рахунків, актів прийнятих робіт, послуг, податкових накладних тощо.

Для забезпечення оплати підприємством-покупцем бажаних цінностей на його адресу від постачальника виставляється «Рахунок-фактура», в якому вказується кількість, ціна і загальна сума (з урахуванням ПДВ) щодо їх оплати. Даний документ повинен бути акцептований покупцем (згода покупця прийняти рахунок до оплати). Після цього покупець надає своєму банку платіжне доручення на оплату придбаного товару і отримує виписку уповноваженого банку про списання грошових коштів з поточного рахунку. Якщо оплата товару проводиться готівкою через підзвітну особу, то заповнюють видатковий касовий ордер на видачу готівки під звіт та авансовий звіт про використання виданої готівки.

Підставою для оприбуткування та оплати придбаного товару також є документ, що підтверджує його якість. В разі невідповідності одержаних товарно-матеріальних цінностей умовам договору виставляється претензія

постачальнику.

Для отримання у постачальника придбаних цінностей самовивозом, представнику підприємства-покупця повинна бути видана «Довіреність на одержання цінностей». Видача покупцю із складу постачальника товарно-матеріальних цінностей здійснюється на підставі накладних, товарно-транспортних накладних. Вантажі, які надходять на підприємство від постачальників, реєструють у Журналі обліку вантажів, що надійшли. Записи у картки складського обліку цінностей, що надійшли, здійснюються на підставі товарно-транспортних накладних або прибуткового ордера, який оформляється комірником по факту їх надходження.

За кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, за дебетом – її погашення, списання тощо.

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним постачальником та підрядником в розрізі кожного документа (рахунку) на сплату. Для обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками використовують Журнал 3 та Відомість 3.3 і Головну книгу.

Кореспонденція рахунків по обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками наведена у таблиці 10.1.

Таблиця 10.1

Облік розрахунків за зобов'язаннями

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Відображено надходження від постачальника основних засобів або вартості виконаних робіт підрядником, пов'язаних із створенням основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2	Відображено надходження на підприємство від постачальника товарно-матеріальних цінностей	20 «Виробничі запаси» 21 «Поточні біологічні активи» 22 «МПП» 25 «Напівфабрикати» 28 «Товари»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3	Віднесено на витрати виробництва вартість робіт, виконаних підрядником	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
4	Повернуто на підприємство від постачальника раніше перераховані йому кошти	30 «Каса», 31 «Рахунки в банках»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
5	Відображено суму недостачі при оприбуткуванні на склад цінностей від постачальника	374 «Розрахунки за претензіями»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
6	Відображено суму ПДВ (податкового кредиту) із вартості придбаних цінностей у постачальника, а також виконаних робіт і послуг підрядником	64 «Розрахунки за податками й платежами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
7	Проведена оплата постачальникам та підрядникам за поставлені цінності, виконані роботи і надані послуги	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	30 «Каса» 31 «Рахунки в банках»
8	Проведено розрахунок з постачальником за рахунок позики банку	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	50 «Довгострокові позики» 60 «Короткострокові позик

Крім зобов'язань перед постачальниками підприємство може мати й інші поточні зобов'язання за терміном погашення до 1 року або операційного циклу. Інші поточні зобов'язання – суми зобов'язань, які не можуть бути

включеними до інших статей, наведених у III розділі пасиву балансу «Поточні зобов'язання і забезпечення». Облік таких зобов'язань ведеться на пасивному рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями». Цей рахунок балансовий, пасивний, призначений для обліку джерел засобів.

На субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» ведеться облік операцій, непередбачених для обліку на інших субрахунках рахунку 68, а саме:

- за одержані від інших суб'єктів послуги, пов'язані з операційною діяльністю (комунальні, послуги зв'язку, інформаційні та інші послуги);
- з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (навчальними та науково-дослідними закладами);
- з наймачами квартир і особами, які проживають у гуртожитках житлово-комунального господарства підприємства, організації;
- з орендарями нежитлових приміщень житлово-комунального господарства;
- за іншими операціями.

За дебетом субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» відображається передача грошових та майнових активів іншим юридичним та фізичним особам, а за кредитом – отримання від них грошей, майна, робіт, послуг.

Одним із видів зобов'язань є доходи, отримані авансом (так звані доходи майбутніх періодів). У випадку, коли підприємство отримує грошові кошти авансом за надані товари, роботи та послуги в майбутньому, у нього виникають зобов'язання. Слід розрізняти аванси від доходів майбутніх періодів. Доходи майбутніх періодів виникають в момент отримання авансів за продукцію, послуги, реалізація яких буде здійснюватися поступово протягом певного періоду. Прикладом таких доходів може виступати: отримана авансом орендна плата, передоплата за підписку на газети, журнали тощо.

Облік таких зобов'язань здійснюється на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів». В момент отримання авансів за товари, роботи та послуги, реалізації яких ще не було, підприємство не може відобразити доход тому, що при цьому буде порушено принцип нарахування та відповідності, внаслідок цього така сума буде відображена в доходах майбутніх періодів.

Приклад. 04.01.2023 р. підприємство отримало на рахунок кошти як орендну плату за 6 місяців наперед в сумі 7200 грн. За підсумками I кварталу, тобто на 31.03.2023 р. буде здійснена така кореспонденція рахунків (табл.10.2).

Залишок зобов'язань на початок другого кварталу в сумі 3,6 тис. грн буде відображений у III розділі пасиву балансу (Звіту про фінансовий стан).

Зобов'язання відображаються в балансі в межах терміну позовної давнини. Позовна давнина – це строк, у межах якого особа може звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права чи інтересу.

Приклад. ТОВ «Омега» оприбуткована сировина на суму 3600 грн (в т. ч. ПДВ – 600 грн). Заборгованість не погашена протягом трьох років.

Таблиця 10.2

Кореспонденція рахунків з обліку доходів майбутніх періодів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дт	Кт	
1	Отримана орендна плата авансом за шість місяців	Виписка банку	311	69	7200
2	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ із суми отриманого авансу	Податкова накладна	643	641	1200
3	Списана частина орендної плати у звітному кварталі	Бухгалтерська довідка-розрахунок	69	713	3600
4	Відображена сума ПДВ, раніше включена до складу податкових зобов'язань	Податкова накладна	713	643	600
5	Списано доходи від оренди на фінансові результати звітного періоду	Бухгалтерська довідка-розрахунок	713	791	3000

Таблиця 10.3

Кореспонденція рахунків при закінченні строку позовної давнини

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дт	Кт	
1	Оприбутковано сировину	Прибуткова накладна	201	631	3000
2	Відображено суму податкового кредиту	Податкова накладна	641	631	600
3	Списано заборгованість після закінчення строку позовної давнини	Бухгалтерська довідка	631	717	3600

З метою належного управління кредиторською заборгованістю на підприємстві до субрахунків 631 та 632 слід відкривати аналітичні рахунки 631.1 «Зобов'язання перед вітчизняними постачальниками, термін сплати яких не настав», 631.2 «Прострочена заборгованість перед вітчизняними постачальниками, термін сплати яких не настав», 632.1 «Зобов'язання перед іноземними постачальниками, термін сплати яких не настав», 632.2 «Прострочена заборгованість перед іноземними постачальниками, термін сплати яких не настав».

10.3. Облік кредитів банку

Відповідно до Закону України «Про банки та банківську діяльність» банківський кредит – будь-яке зобов'язання банку надати певну суму грошей, будь-яка гарантія, будь-яке продовження строку погашення боргу, яке надано в обмін на зобов'язання боржника щодо повернення заборгованої суми, а також на зобов'язання щодо сплати процентів та інших зборів з такої суми. Кредити відносяться до зобов'язань підприємства.

Короткострокові кредити банків – це сума поточних зобов’язань підприємства перед банком за отриманими від них позиками, а довгострокові кредити банків – це сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов’язанням.

Таблиця 10.4

Аналітична таблиця для управління зобов’язаннями перед постачальниками та підрядниками на основі термінів погашення й виконання умов погашення

Вид заборгованості Період	Кредиторська заборгованість перед постачальниками та підрядниками									
	разом	у т. ч. за термінами погашення, грн.			з неї пророчена					
		до 3 місяців	від 3 до 6 місяців	від 6 до 12 місяців	термін протермінування			сума, грн	причини виникнення	вжиті заходи
					до 3 місяців	від 3 до 6 місяців	більше 6 місяців			

Відповідно до НП(С)БО 11 «Зобов’язання» довгострокове зобов’язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов’язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов’язаних з фінансовим станом позичальника), умови якої порушені, вважається довгостроковим, якщо:

- позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов’язання внаслідок порушення;
- не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Кредити надаються суб’єктам підприємницької діяльності з дотриманням наступних принципів кредитування. Принцип повернення означає, що кредит має бути повернений позичальником банкові. Установи банків можуть надавати відстрочку повернення позики, стягуючи за це підвищений відсоток. Цей принцип вважається вихідним у системі банківського кредитування. Він впливає із суті кредитних відносин, адже якщо позика не повертається, втрачається економічний зміст кредиту. Принцип платності означає, що кредит має бути повернений позичальником банкові з відповідною оплатою за його користування. Банк вимагає від позичальника не тільки повернення одержаної позики, а й сплати відсотка за її використання.

Принцип забезпеченості кредиту означає наявність у банку права для захисту своїх інтересів, недопущення збитків від неповернення боргу через неплатоспроможність позичальника. Мета реалізації цього принципу – зменшити ризик кредитної операції. Майнові інтереси кредитора мають бути повною мірою захищені у разі можливого порушення позичальником взятих на себе зобов’язань. Кредит надається під певне реальне забезпечення –

заставу, гарантію, поручительство тощо. Принцип строковості означає, що позика має бути повернена позичальником банкові у визначений в кредитному договорі строк. У разі порушення принципу строковості банк пред'являє до позичальника фінансові вимоги. Строк кредиту – це період користування позикою. Він розраховується з моменту одержання позики до її кінцевого погашення. Принцип цільової спрямованості кредиту передбачає вкладення позикових коштів на конкретні цілі, обумовлені кредитним договором. Позичальник не може витратити кредит на інші цілі.

Кредит і кредитні операції можна класифікувати за різними ознаками. В таблиці 10.5 узагальнені основні види кредитів за різними класифікаційними ознаками.

Слід зазначити, що розмір заборгованості підприємства за отриманими позиками на кінець періоду буде залежати від графіка погашення, обумовленого договором.

Процедура отримання кредиту складається з таких етапів:

- підготовчий (переговори про форми та умови отримання кредиту, підготовка документації, необхідної для отримання кредиту);
- розгляд банком можливості кредитування (аналіз фінансового стану потенційного позичальника, ознайомлення з предметом застави);
- підготовка і підписання кредитного договору та документів, пов'язаних із забезпеченням його виконання.

У кредитному договорі визначаються права, обов'язки та відповідальність сторін, які не можуть бути змінені в односторонньому порядку. За кредитним договором банк бере на себе зобов'язання надати у розпорядження позичальника на узгоджений термін певну суму коштів, а позичальник бере на себе зобов'язання використати кошти на цілі, обумовлені договором, повернути банку основну суму боргу і відсотки в узгоджений строк, а також сплатити збори і комісійні, пов'язані з отриманням кредиту.

Погашення заборгованості за кредитом та відсотків за його користування здійснюється у строки, встановлені кредитним договором. За наявності простроченої заборгованості за сплатою відсотків за користування кредитом, кошти, що надходять від позичальника, в першу чергу, направляються на погашення простроченої заборгованості за відсотками.

Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами, що не є поточними зобов'язаннями, ведеться на рахунку 50 «Довгострокові позики». За кредитом рахунку 50 відображаються суми одержаних довгострокових позик, а також переведення до їх складу короткострокових (відстрочених) позик, за дебетом – погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

Для обліку розрахунків у національній та іноземній валютах за кредитами банків, термін повернення яких не перевищує 12 місяців з дати балансу, і за позиками, термін погашення яких минув, застосовується рахунок 60 «Короткострокові позики».

Класифікація кредитів

№ з/п	Класифікаційна ознака	Вид кредиту	Коротка характеристика
1	За цільовим призначенням	На формування виробничих запасів	Створення запасів для здійснення виробничої діяльності
		На інвестиційні витрати	Під будівництво, для придбання будівель, обладнання, цінних паперів
		На витрати виробництва	Сезонні витрати у рослинництві, тваринництві, лісозаготівлі
2	За термінами повернення	Короткостроковий	До 1 року
		Довгостроковий	Більше 1 року. Надається під забезпечення
		Відстрочений (продлонгований)	Кредит, строк повернення за яким перенесено на прохання позичальника на пізнішу дату
		До запитання	Кредити на невизначений термін, проте позичальник повинен їх погасити на першу вимогу банку
3	За методом надання	Одноразовий	Видаються на підставі документів, які позичальник подає банку для розгляду щоразу, коли виникає потреба
		Перманентний	Надається постійним клієнтам за схемою, коли з позичкового рахунку оплачуються розрахункові документи в межах установленого договором ліміту кредитування (овердрафт, кредитна лінія)
		Гарантійний	Надається клієнту, коли банк взяв на себе договірні зобов'язання надати позику через певну причину, протягом певного періоду, у визначеному розмірі
		Факторинг	Банк (фактор) передає або зобов'язується передати грошові кошти в розпорядження другої сторони (клієнта) за плату, а клієнт відступає факторові своє право грошової вимоги до третьої особи (боржника)
4	За забезпеченістю	Забезпечений заставою	Предметом застави можуть бути майнові права, цінні папери, інше майно
		Іпотечний	Надання кредитів під заставу нерухомого майна
		Гарантії	Розрізняють гарантії банків грошовими коштами та майном третьої особи
		Незабезпечений (бланковий)	Надається комерційним банком тільки в межах наявних власних коштів (без застави майна або інших видів забезпечення) і тільки під зобов'язання повернення кредиту. Найбільш розповсюдженим є кредитна лінія і овердрафт
5	За формою залучення кредиторів	Двосторонній	В кредитній угоді беруть участь банк і позичальник
		Консорціумний	При неможливості надання кредиту одним банком створюється банківський консорціум
		Паралельний	Кожен з банків на свою частку в загальній сумі кредиту, який надається одному позичальнику, укладає з останнім кредитний договір
6	За ступенем ризику	Стандартні	Надаються позичальникам, що раніше своєчасно розрахувалися з банком за позиками і процентами та мають належну фінансову стійкість
		З підвищеним ризиком	Належать бланкові кредити та кредити, надані клієнтам з нестійким фінансовим становищем або які допускали прострочення платежів

Для підприємств, у яких звичайний операційний цикл більший за рік, на рахунку 60 теж будуть відображатися кредити банків, термін повернення яких

перевищуватиме 12 місяців, починаючи з дати балансу, але такі кредити будуть погашені протягом одного операційного циклу підприємства.

За кредитом цього рахунку відображаються суми одержаних кредитів, за дебетом – погашення заборгованості за ними та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів.

Для узагальнення інформації про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових при настанні строку погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу, призначено рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями». За кредитом рахунку 61 відображається частина довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, за дебетом – погашення поточної заборгованості, її списання тощо.

Аналітичний облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями ведеться за кредиторами та видами заборгованості. Аналітичний облік довгострокових позик ведеться за позикодавцями (банками) у розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками погашення кредиту (позик).

Отримання і погашення короткострокового кредиту в бухгалтерському обліку оформляється такими записами (табл. 10.6):

Таблиця 10.6

Кореспонденція рахунків з обліку короткострокових позик банку

№ з/п	Зміст господарських операцій	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дт	Кт
1	Отримано позики у безготівковій формі	Виписка банку	311, 312	601, 602
2	Нараховані відсотки за користування кредитом	Кредитний договір	951	684
3	Погашено заборгованість перед постачальниками за рахунок короткострокової позики	Виписка з позичкового рахунку	631, 632	601, 602
4	Переоформлено короткострокову позичку у довгострокову	Кредитний договір	601, 602	50
5	Погашено позичку готівкою	Видатковий касовий ордер	601, 602	30
6	Погашення позик у безготівковій формі	Виписка банку	601, 602	311, 312
7	Погашення позик короткостроковими векселями	Кредитний договір, акт приймання-передачі векселя	601, 602	341, 342
8	Здійснено переуступку банку дебіторської заборгованості покупця	Кредитний договір	601, 602	36
9	Пролонгація короткострокових кредитів	Кредитний договір	601,602	603, 604

Об'єктами довгострокового банківського кредитування можуть бути – капітальні витрати на реконструкцію, модернізацію та розширення діючих основних засобів, на нове будівництво, на приватизацію тощо.

Операції, що показують рух позикових коштів, відображаються на основі

виписок банку та прикладених до них первинних документів. Виписки обробляються методом зазначення кореспонденції рахунків обліку.

10.4. Облік зобов'язань за податками і обов'язковими платежами

Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку. Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди. В Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки і збори.

До загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені Податковим кодексом і є обов'язковими до сплати на усій території України. До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених цим кодексом, рішеннями міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

Відповідно до Податкового кодексу України до загальнодержавних належать такі податки та збори:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;
- податок на додану вартість;
- акцизний податок;
- екологічний податок;
- рентна плата (за користування надрами для видобування корисних копалин, за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, за користування радіочастотним ресурсом України, за спеціальне використання води, за спеціальне використання лісових ресурсів).

До місцевих податків належать:

- податок на майно (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок, плата за землю);
- єдиний податок.

До місцевих зборів належать: збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір.

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються у дохід бюджету, призначений рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами». До рахунку 64 відкривають субрахунки, на яких обліковують:

- на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» – податки, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість, інші податки);

- на субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» – розрахунки за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунок

65 «Розрахунки за страхуванням»;

– на субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» – суму податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, роботи, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, що підлягають відвантаженню (виконанню);

– на субрахунку 644 «Податковий кредит» – суму податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання.

Найбільш складним є облік податку на додану вартість, що пов'язано з визначенням події платежу покупцем продукції, робіт та послуг. ПДВ розраховується за встановленою ставкою від бази оподаткування і включається в ціну товару. Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

– дата зарахування коштів від покупця/замовника в касу, через інкасаторів на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг (попередня оплата);

– дата передачі, відвантаження товарів покупцеві, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку, незалежно від часу оплати.

Зобов'язання з ПДВ у даному випадку відображається в обліку двоїсто:

– суми нарахованих податкових зобов'язань від одержаної передоплати:

Дт 643 – Кт 641/ ПДВ

Пізніше з доходу, що входить в ціну відпущеної продукції, товару (послуг):

Дт 70 – Кт 643;

– податкові зобов'язання з ПДВ у частині відвантаженої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, термін оплати яких не настав:

Дт 70 – Кт 641/ ПДВ.

Отже, орієнтація податкового зобов'язання на першу з подій, що сталася раніше (оплата чи відвантаження товару), зумовлює потребу встановлення бухгалтером контролю за кожною такою операцією, а також застосування рахунку 643 «Податкові зобов'язання».

Датою виникнення права на віднесення сум податку на додану вартість до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

– дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;

– дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною.

У практичній діяльності право на відшкодування податку на додану вартість (податковий кредит) настає:

– при надходженні продукції, прийманні робіт і послуг, виконаних постачальниками і підрядниками, а після цього проводиться їх оплата;

– в момент перерахування грошей у порядку передоплати постачальникам і підрядникам, а після цього отримання продукції, робіт і послуг.

Тому й податковий кредит щодо сплати ПДВ у складі ціни придбаних товарів відображається різними записами:

– податковий кредит щодо товарів, послуг попередньо оплачених, але не отриманих:

Дт 641/ПДВ – Кт 644.

При оприбуткуванні попередньо оплачених товарів, послуг сума ПДВ відображається записом:

Дт 644 – Кт 631;

– податковий кредит щодо товарів, послуг оприбуткованих, строк оплати яких не настав:

Дт 641 – Дт 631.

Рахунок 644 «Податковий кредит» використовується для відображення сум ПДВ щодо отриманих товарів (робіт, послуг), вартість яких відносять на витрати (або актив підлягає амортизації), але оплата за них у поточному звітному періоді не здійснена (при застосуванні «касового» методу розрахунку), або відсутні податкові накладні незалежно від факту оплати.

Податкова накладна є основним документом, що фіксує операцію, що є об'єктом оподаткування ПДВ, дату її виникнення, ставку і базу оподаткування. Основною функцією податкової накладної є підтвердження виникнення податкового зобов'язання у продавця – платника податку у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) і одночасно підтвердження права на податковий кредит у покупця-платника податку у зв'язку із придбанням таких товарів.

Продавець зобов'язаний надати покупцеві податкову накладну, складену в електронній формі та зареєстровану в єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН). Тому, для того, щоб покупець отримав податковий кредит, всі постачальники повинні складати податкові накладні в електронному вигляді незалежно від суми. Для цього є 15 днів з дати виписки документів.

Завершальним етапом документування є складання податкової звітності. Після закінчення звітного періоду платники ПДВ подають до податкових органів за місцем реєстрації Податкову декларацію з ПДВ, розшифровку податкового кредиту і зобов'язань.

Приклад (перша подія – отримання передоплати від покупця). ТОВ «Омега» 10 квітня отримало на поточний рахунок передоплату 2400 грн, 20 травня було відпущено продукцію на вказану суму, що включає ПДВ 20 %.

Розглянемо ситуацію, коли першою подією було відвантаження (відпуск) продукції.

Приклад (перша подія відвантаження – товару). ТОВ «Омега» 20 квітня відвантажило продукцію на суму 3000 грн, включаючи ПДВ, 20 червня вказана продукція була оплачена покупцем (табл. 10.8).

Таблиця 10.7

Кореспонденція рахунків щодо оподаткування ПДВ з передоплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дт	Кт	
1	10.04 Отримано передоплату	Виписка банку	311	681	2400
2	10.04 Нараховані зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	643	641	400
3	20.05 Відпущено продукцію покупцям	Накладна	361	701	2400
4	20.05 Списано нарахований раніше ПДВ	Бухгалтерська довідка	701	643	400
5	Здійснено зарахування заборгованостей	Бухгалтерська довідка	681	361	2400
6	30.05 Сплачено зобов'язання з ПДВ за квітень	Виписка банку	641	311	400

Таблиця 10.8

Кореспонденція рахунків стосовно оподаткування ПДВ з відвантаженої продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дт	Кт	
1	20.04 Відвантажено (відпущено) продукцію покупцям	Накладна	361	701	3000
2	20.04 Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	701	641	500
3	30.05 Погашено за терміном зобов'язання з ПДВ за квітень	Виписка банку	641	311	500
4	20.06 Погашена заборгованість покупців	Виписка банку	311	361	3000

Тепер розглянемо ситуації, коли підприємство виступає покупцем продукції і має право на податковий кредит.

Приклад (перша подія – отримання продукції). ТОВ «Омега» 10 травня отримало сировину на суму 4200 грн (у т. ч. ПДВ), яку оплатило 30 травня.

Зауважимо, що 700 грн буде включено в податкову декларацію за травень у розділ «Податковий кредит» і на його суму буде зменшено податкові зобов'язання з ПДВ. Декларація має бути здана не пізніше 20 червня, а сума зобов'язань з ПДВ погашена не пізніше 30 червня.

Приклад (перша подія – попередня оплата постачальнику за продукцію). ТОВ «Омега» 5 липня перерахувало аванс за сировину 4200 грн і отримано на цю суму податкову накладну. Вся сума рахунку складає 12000 грн (в т.ч. ПДВ – 2000 грн), продукція була отримана 10 серпня і в той же день здійснено остаточну її оплату.

Таблиця 10.9

Кореспонденція рахунків стосовно податкового кредиту при отриманні продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дт	Кт	
1	10.05 Отримано сировину	Накладна	201	631	3500
2	10.05 На основі податкової накладної відображено податковий кредит	Податкова накладна	641	631	700
3	30.05 Погашена заборгованість перед постачальником	Виписка банку	631	311	4200

Таблиця 10.10

Кореспонденція рахунків стосовно обліку ПДВ з перерахованих авансів

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дт	Кт	
1	05.07 Перераховано аванс	Виписка банку	371	311	4200
2	05.07 Визначено податковий кредит на суму ПДВ з авансу	Податкова накладна	641	644	700
3	10.08 Отримано сировину	Накладна	201	631	10000
4	10.08 Списано суму нарахованого раніше кредиту	Бухгалтерська довідка	644	631	700
5	10.08 Визначено податковий кредит на залишок ПДВ	Податкова накладна	641	631	1300
6	10.08 Оплачено залишок заборгованості	Виписка банку	631	311	7800
7	10.08 Здійснено взаємозалік заборгованостей	Акт звірки розрахунків	631	371	4200

Акцизний податок – це вид непрямого податку, що включається в ціну товарів та стягується за індивідуальними ставками при реалізації певного переліку товарів (підакцизних товарів). Акцизний податок, на відміну від податку на додану вартість, враховує диференційований підхід до регулювання споживання тих чи інших підакцизних товарів. Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, є дата їх реалізації особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів.

У Податковому кодексі України встановлені ставки акцизного податку. На даний час в Україні підакцизними товарами виступають: алкогольні напої; спирт етиловий; тютюнові вироби; транспортні засоби; пиво солодове; бензини, дистилати, паливо.

Для оподаткування акцизним податком встановлено ставки акцизного податку у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції) – гривнях та євро (специфічні) та у відсотках до обороту реалізації товару (продукції) – (адвалорні).

Облік розрахунків з бюджетом з акцизного податку ведеться на субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами», до якого можна відкрити субрахунок другого порядку 642.1. Облік акцизів здійснюється аналогічно обліку ПДВ.

У випадку відвантаження (відпуску) підакцизної продукції:

Дт 361 – Кт 701 – відвантажено підакцизну продукцію;

Дт 701 – Кт 641 – нараховано ПДВ;

Дт 701 – Кт 642.1 – нараховано акцизний податок.

У випадку відвантаження підакцизної продукції на умовах передоплати:

Дт 311 – Кт 681 – надійшла передоплата за підакцизну продукцію;

Дт 643 – Кт 641 – ПДВ у сумі передоплати;

Дт 643 – Кт 642.1 – акцизний податок у сумі передоплати;

Дт 361 – Кт 701 – відвантажено підакцизну продукцію;

Дт 701 – Кт 643 – списано нарахований раніше ПДВ;

Дт 701 – Кт 643 – списано нарахований акцизний податок;

Дт 681 – Кт 361 – здійснено зарахування заборгованостей.

Податок на прибуток. Платниками податку на прибуток є всі суб'єкти підприємницької діяльності (в тому числі бюджетні та громадські організації), які одержують прибуток від господарської діяльності, нерезиденти, а також філії, відділення та інші відокремлені підрозділи, що зобов'язанні мати окремий банківський рахунок та вести окремий облік результатів діяльності.

Об'єктом оподаткування є величина фінансового результату до оподаткування, визначена у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» і відкоригована на величину різниць, які визначені в ПКУ (при нарахуванні амортизації, резервів (забезпечень), при фінансових операціях, від'ємне значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років). Базова ставка податку на прибуток становить 18%. Проте існують окремі ставки податку на прибуток за іншими операціями, визначеними ПКУ.

Податок на прибуток нараховується раз у квартал відповідно до III розділу Податкового кодексу України. Підставою для нарахування податку і здійснення бухгалтерських записів є Декларація про прибуток підприємства. Облік податку на прибуток ведеться відповідно до НП(С)БО 17 «Податок на прибуток». Для обліку призначений рахунок 98 «Податок на прибуток».

При нарахуванні податку на прибуток у бухгалтерському обліку здійснюються такі записи, якщо суми бухгалтерського і податкового прибутку співпадають:

Дт 98 – Кт 641 – на суму нарахованого податку на прибуток;

Дт 641 – Кт 311 – погашення податкового зобов'язання;

Дт 791 – Кт 98 – при списанні суми податку на кінцеві фінансові результати.

Проте, здебільшого суми облікового і податкового прибутку не збігаються, що спричиняє виникнення податкових різниць. Відповідно до НП(С)БО 17 «Податок на прибуток», внаслідок розбіжностей між обліковим і податковим прибутком можуть виникати постійні та тимчасові різниці.

Податкова різниця – це різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними П(С)БО та доходами і витратами визначеними Податковим кодексом України.

Приклад. Податок на прибуток в звітному періоді становить 20000 грн, за даними бухгалтерського обліку – 17000 грн.

Відображено податок з облікового прибутку:

Дт 98 – Кт 641 – 17000 грн

Відображено суму тимчасової різниці, що підлягає оподаткуванню:

Дт 17 – Кт 641 – 3000 грн.

У наступному звітному періоді податок з облікового прибутку становив 25000 грн, а за даними податкових розрахунків – 22000 грн.

Відображено податок на підставі декларації про прибуток:

Дт 98 – Кт 641 – 22000 грн

Відображено суму тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню:

Дт 98 – Кт 17 – 3000 грн.

Органи місцевого самоврядування в межах своєї компетенції мають право запроваджувати пільгові податкові ставки, повністю відмінити окремі місцеві податки і збори або звільнити від їх сплати певні категорії платників. Прикладом є податок на нерухоме майно, де місцеві ради самостійно встановлюють умови та ставки сплати податку.

Загальну схему документообігу з обліку зобов'язань подано на рис. 10.2.

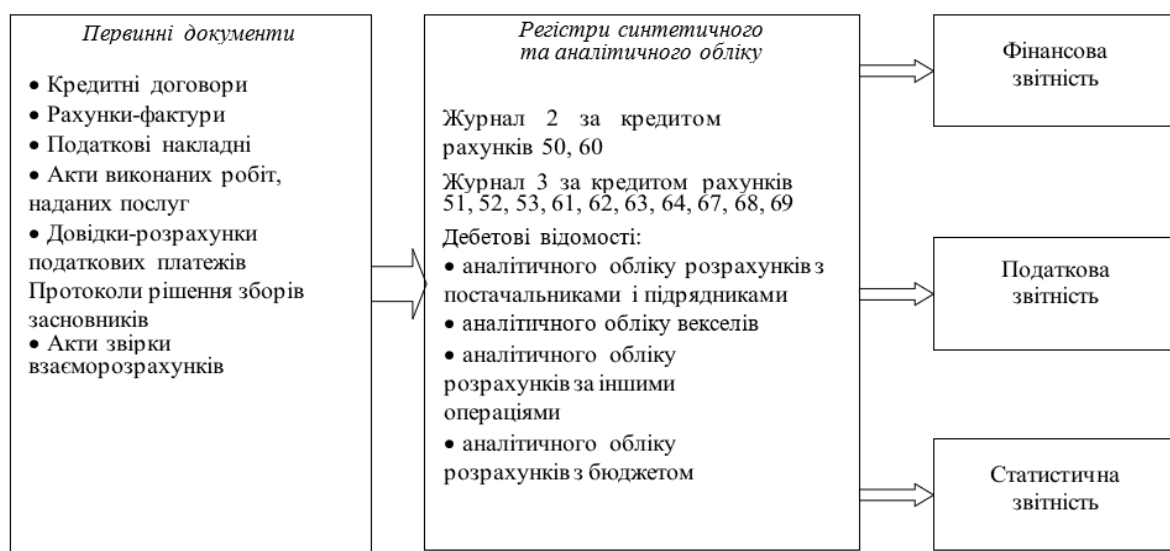


Рисунок 10.2. Загальна схема документообороту з обліку зобов'язань

Контрольні питання

1. Що таке зобов'язання, який порядок їх визнання та оцінки?
2. Які основні ознаки класифікації зобов'язань в обліку?
3. Які особливості обліку довгострокових зобов'язань?
4. Які особливості методики обліку поточних зобов'язань?
5. Що таке позовна давнина і які її терміни щодо господарських

зобов'язань?

6. Яка процедура отримання кредитів в банку і як вони обліковуються?

7. Які особливості формування зобов'язань перед вітчизняними контрагентами?

8. У чому полягає сутність податкового зобов'язання та податкового кредиту?

9. Які особливості нарахування та обліку ПДВ в умовах попередньої або наступної оплати?

Тема 11. Облік доходів і фінансових результатів

11.1. Визнання доходів, їх склад та оцінка.

11.2. Облік доходів від основної діяльності.

11.3. Облік фінансових результатів.

Мета: набуття знань щодо сутності, принципів та методів обліку доходів і фінансових результатів діяльності підприємства, необхідних для прийняття обґрунтованих управлінських рішень; ведення обліку доходів від основної діяльності підприємства, включаючи облік виручки від реалізації продукції, товарів та послуг; методології формування та обліку фінансових результатів, включаючи визначення валового прибутку, результатів від фінансової та іншої діяльності, а також чистого прибутку (збитку).

Корисні джерела: [1-4, 10-12, 16]

11.1. Визнання доходів, їх склад та оцінка

Облік доходів вітчизняні підприємства здійснюють відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід», який визначає доходи як збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників). Розрізняють доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) та позареалізаційні.

Доходи від реалізації – це фінансові надходження від реалізації продукції, робіт і послуг споживачам та замовникам. До позареалізаційних доходів відносять такі:

– курсові різниці за валютними рахунками та операціями в іноземній валюті;

– дивіденди за акціями, облігаціями та іншими цінними паперами, що належать підприємству;

– доходи, одержані від питомої участі у спільних підприємствах, від здачі майна в оренду;

– різного роду економічні санкції – штрафи, пені, неустойки;

– інші доходи (витрати) від операцій, безпосередньо не пов'язаних з

виробництвом продукції (робіт, послуг) та її реалізацією, що збільшують або зменшують розмір прибутку.

Доходи від звичайної діяльності підприємства класифікують в бухгалтерському обліку за такими групами (рис. 11.1): доходи (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; доходи від участі в капіталі; фінансові доходи; інші доходи. НП(С)БО 15 визначає загальні підходи до визнання доходів (рис. 11.2).



Рисунок 11.1. Класифікація доходів у бухгалтерському обліку

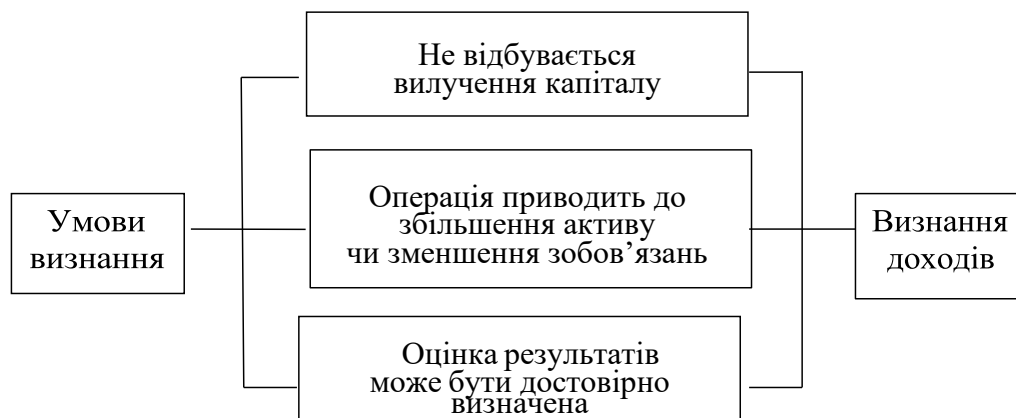


Рисунок 11.2. Критерії визнання доходів за НП(С)БО 15 «Доходи»

Доходами не визнаються:

– суми ПДВ, акцизного податку та інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів;

– суми попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

– суми авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

– суми завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором.

Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) продукції визнають у разі наявності певних умов (рис. 11.3).

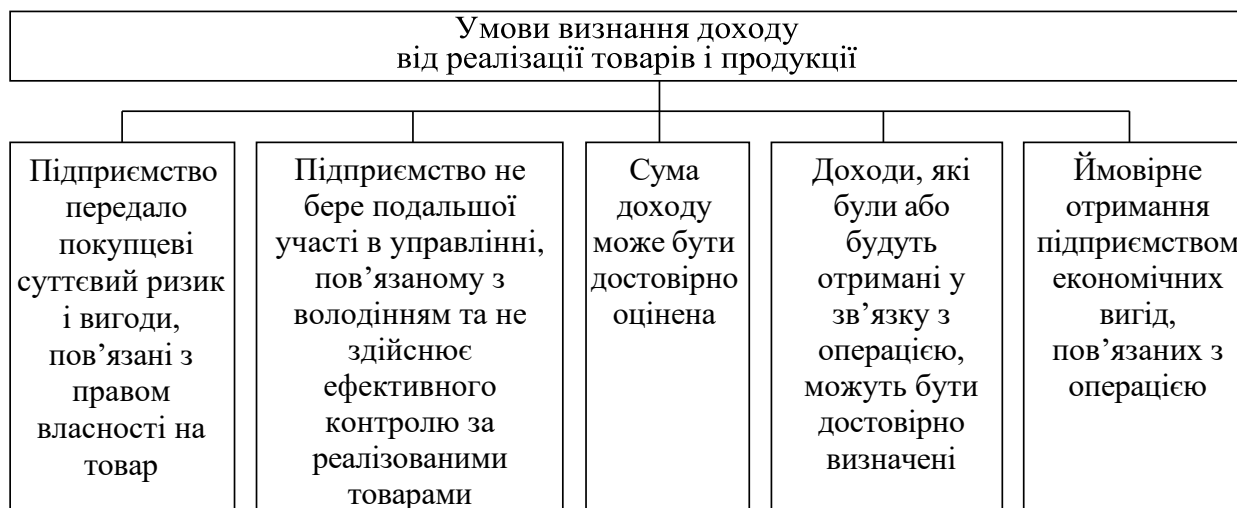


Рисунок 11.3. Визнання доходу від реалізації товарів і продукції

Дохід не може бути визнаний, якщо витрати не підлягають достовірній оцінці. Будь-який аванс, вже отриманий за продаж продукції чи товарів, визнається як зобов'язання.

Визначений дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригують на величину сумнівної й безнадійної заборгованості. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, необхідно визнавати, виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу. Якщо дохід від надання послуг не може бути вірогідно визначений, то його відображають в обсязі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню, а якщо не існує ймовірності відшкодування вказаних витрат, то дохід не визнають, а вказані витрати відносять до витрат облікового періоду.

Дохід від надання послуг визначають трьома способами:

– вивченням виконаних послуг та оцінкою завершеності наданих послуг;

– визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на визначену дату, в загальному обсязі послуг, які повинні бути надані;

– визначенням питомої ваги витрат, які несе підприємство у зв'язку з наданням послуг у загальноочікуваній сумі витрат.

Величина доходу впливає на показник прибутку, який є основним фінансовим показником діяльності підприємства. Прибуток – це економічний показник, який визначають як різницю між загальною виручкою і загальними

витратами, або як різницю між доходами і витратами. Під виручкою розуміють суму грошових коштів, отриманих від продажу продукції, виконаних робіт чи наданих послуг. Витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів).

У бухгалтерському обліку дохід відображають у сумі справедливої вартості активів, отриманих або тих, що мають бути отримані. Суму доходу, яка виникає у результаті господарської операції, як правило, визначають за домовленістю між підприємством і покупцем або користувачем активу. Її оцінюють за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка може бути отримана, з урахуванням будь-якої торгової знижки, наданої підприємством (рис. 11.4).

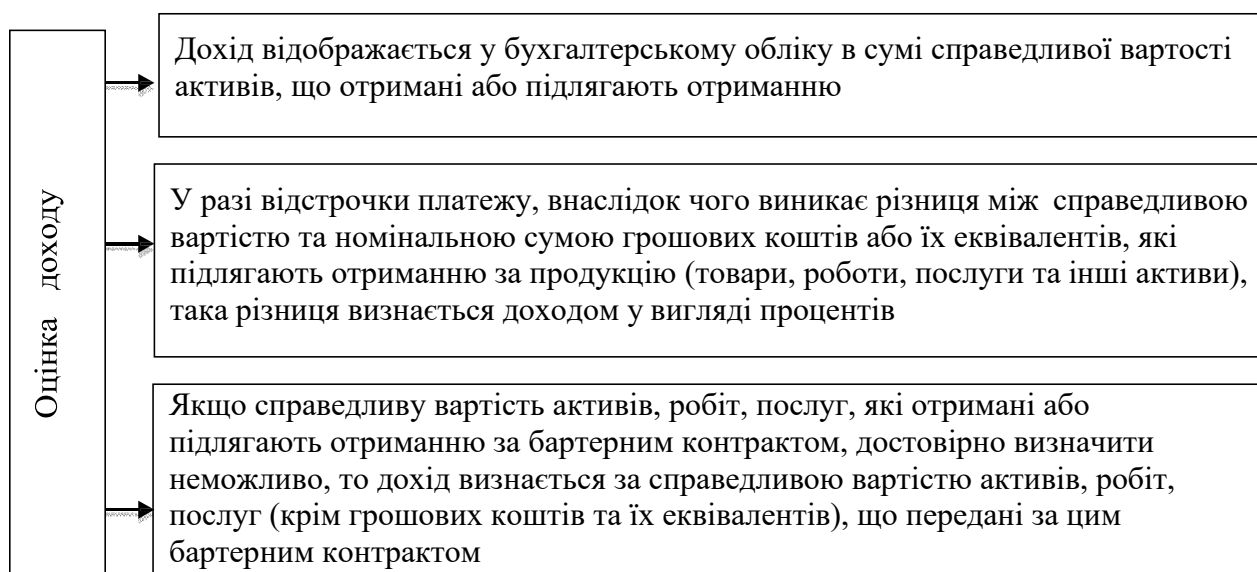


Рисунок 11.4. Критерії оцінки доходу

Якщо дохід від операції неможливо достовірно оцінити і немає впевненості у відшкодуванні понесених витрат, дохід не визнають, а витрати визнають як витрати звітного періоду.

11.2. Облік доходів від основної діяльності

Доходи від основної діяльності включають: доходи від реалізації готової продукції; доходи від реалізації товарів; доходи від виконання робіт і послуг; виконання бартерних контрактів.

Відповідно до Податкового кодексу України операції, пов'язані з реалізацією продукції, товарів, наданням послуг як в межах України, так і за межі митної території України, є об'єктом оподаткування ПДВ.

Для обліку доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг призначений пасивний рахунок 70 «Доходи від реалізації».

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має такі субрахунки:

701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

- 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
- 704 «Вирахування з доходу»;
- 705«Перестраховування».

За кредитом субрахунків 701–703 відображають одержання доходу, за дебетом – належну суму непрямих податків (акцизного податку, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством) та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» узагальнюють інформацію про доходи від реалізації готової продукції.

Таблиця 11.1

Кореспонденція рахунків з обліку доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів)

№ з/п	Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дт	Кт	
<i>Реалізація готової продукції (перша подія – відвантаження продукції)</i>					
1	Відвантажена готова продукція покупцю	Накладна	361	701	1 200
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	701	641	200
3	Відображено собівартість реалізованої продукції	Бухгалтерська довідка	901	26	1 000
<i>Реалізація готової продукції (перша подія – отримання попередньої оплати)</i>					
4	Отримана попередня оплата на поточний рахунок	Виписка банку	311	681	1 200
5	Відображено в обліку податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	643	641	200
6	Відвантажено попередньо оплачену продукцію	Накладна	361	701	1 200
7	Відображено в обліку податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	701	643	200
8	Списано собівартість готової продукції	Бухгалтерська довідка	901	26	1 000
9	Зарахована попередня оплата в погашення дебіторської заборгованості	Бухгалтерська довідка	681	361	1 200

На субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.

На субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» підприємства і організації, що виконують роботи і надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведуть за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

Таблиця 11.2

Кореспонденція рахунків з обліку доходів від реалізації товарів у роздрібній торгівлі

№ з/п	Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дт	Кт	
1	Відображена виручка від реалізації товарів	Фіскальний чек	301	702	1 800
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	702	641	300
3	Списання (за розрахунками) суми торгової націнки на реалізовані товари	Бухгалтерська довідка	285	282	800
4	Списано собівартість товарів	Бухгалтерська довідка	902	282	1 000

Оцінку ступеня завершеності операції з надання послуг проводять:

– вивченням виконаної роботи (узгоджена між сторонами оцінка готовності виконаної роботи);

– визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані:

$$\text{Відсоток виконання} = \frac{\text{Обсяг послуг, наданих на певну дату}}{\text{Загальний обсяг послуг, які мають бути надані}} \times 100\% ;$$

– визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат:

$$\text{Відсоток виконання} = \frac{\text{Витрати, понесені на певну дату}}{\text{Загальна сума попередньо оцінених витрат}} \times 100\% .$$

Приклад. Аудиторська фірма 01.10.2020 р. уклала договір із клієнтом на проведення щорічного аудиту на суму 20 000 грн (без ПДВ) із строком виконання робіт до 31 березня 2021 р. Згідно із затвердженим планом робіт передбачається, що на виконання цього договору працівники аудиторської фірми витратять 50 людино/днів. Оплату здійснюють після підписання акту виконаних робіт.

Станом на 31.12.2020 р. працівники аудиторської фірми витратили 20 людино/днів на виконання робіт за цим договором. У наступному році аудит був повністю завершений. Працівники аудиторської фірми витратили 30 людино/днів на виконання цього завдання. На момент завершення аудиторської перевірки стало очевидним, що клієнт є неплатоспроможним. Ймовірність того, що аудиторська фірма отримає грошові кошти за цим договором, відсутня.

Витрати на зарплату та нарахування на неї включають лише ту її частину, яку відносять до обсягу робіт, виконаних за цим договором. Ця сума була розрахована, виходячи із середніх витрат на заробітну плату аудитора за один робочий день.

Розраховуємо обсяг доходу, який має бути визнано в 2020 році. Визначаємо відсоток виконання робіт, використовуючи співвідношення обсягу послуг, наданих на певну дату, до загального обсягу послуг, які мають бути надані в натуральному вимірі. У цьому випадку це – людино/години:

$$\text{Відсоток виконання} = \frac{\text{Фактично витрачені дні}}{\text{Очікувана загальна кількість днів}} = \frac{20 \text{ людино/днів}}{50 \text{ людино/днів}} \times 100 \% = 40 \%$$

Визначаємо суму доходу, що має бути визнана: $20\,000 \times 40 \% \times 1,2 = 9\,600$ грн.

На субрахунку 704 «Вирахування з доходу» за дебетом відображають суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем продукції і товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу.

Таблиця 11.3

Кореспонденція рахунків з обліку доходу від надання послуг

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
<i>2020 рік</i>				
1	Витрати на заробітну плату аудиторів, які працювали над виконанням договору	231	661	3 000
2	Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату аудиторів, які працювали над виконанням договору	231	651	1 050
3	Розподілені загальновиробничі витрати за відповідним розрахунком	231	91	450
4	Списана собівартість виконаних робіт	903	231	4 500
5	Визнання доходу з надання послуг	361	703	9 600
6	Відображення податкового зобов'язання з ПДВ	703	641	1 600
7	Відображення фінансового результату	703	791	8 000
		791	903	4 500
		791	441	3 500
<i>2021 рік (оскільки в даному випадку не існує ймовірності отримання грошових коштів – дохід не визнається)</i>				
1	Витрати на заробітну плату аудиторів, які працювали над виконанням договору	231	661	4 500
2	Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату аудиторів, які працювали над виконанням договору	231	651	1 570
3	Розподілені загальновиробничі витрати за відповідним розрахунком	231	91	530
4	Списана собівартість виконаних робіт	903	231	6 600
5	Відображений фінансовий результат	791	903	6 600
		442	791	6 600

На субрахунку 705 «Перестраховування» підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування», узагальнюють інформацію

про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестраховання.

11.3. Облік фінансових результатів

Фінансовий результат – це кінцевий результат діяльності підприємства, виражений у вигляді прибутку або збитку. Для бухгалтерського обліку фінансових результатів призначено рахунок 79 «Фінансові результати». У кредит рахунку 79 списуються доходи, в дебет – суми витрат від усіх видів діяльності, а також сума нарахованого податку на прибуток, а саме:

– результат операційної діяльності:

Дт 791 – Кт 90 (92, 93, 94);

Дт 70, 71 – Кт 791;

– результат фінансової діяльності:

Дт 792 – Кт 95, 96;

Дт 72, 73 – Кт 792;

– результат іншої діяльності:

Дт 793 – Кт 97;

Дт 74 – Кт 793.

Чистий прибуток визначається на рахунку 79 після нарахування податку на прибуток.

Нараховано податок на прибуток:

Дт 981 – Кт 641.

Податок на прибуток списано на фінансові результати:

Дт 791 – Кт 981.

У кінці звітного періоду сальдо рахунку 79 списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)»:

– прибуток:

Дт 79 – Кт 441;

– збиток:

Дт 442 – Кт 79.

Чистий прибуток може бути використано:

– на виплату дивідендів Дт 443 – Кт 671;

– на збільшення резервного капіталу Дт 443 – Кт 43;

– на збільшення статутного капіталу Дт 443 – Кт 40.

Приклад. Реалізовано продукцію за 5000 грн без ПДВ (ПДВ 1000 грн); собівартість реалізованої продукції 4100 грн. Перша подія – передоплата.

За даними прикладу у табл. 10.1 фінансовий результат визначається на субрахунку 791 як різниця між доходом від реалізації без ПДВ (кредит) і собівартістю реалізованої продукції (дебет) і дорівнює: $5000 - 4100 = 900$ грн.

Звертаємо увагу, що фінансовий результат визначається незалежно від дати отримання коштів від покупців. Бухгалтерські кореспонденції, за даними прикладу, подано в таблиці 11.4.

Відображення в обліку реалізації продукції (перша подія – передоплата)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Надійшла передоплата від покупців	311	681	6000
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	1000
3	Відвантажено продукцію, через певний час списано її собівартість	901	26	4100
4	Відображено реалізацію продукції	361	701	6000
5	Списано ПДВ	701	643	1000
6	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованої продукції	791	901	4100
7	Списано на фінансовий результат дохід від реалізації	701	791	5000

Якщо першою подією буде надходження коштів від покупця, то, в момент отримання коштів, вони відображаються як аванси отримані – субрахунок 681, а для відображення податкового зобов'язання з ПДВ, яке виникає за першою подією, дебетується субрахунок 643 «Податкові зобов'язання». Дохід у бухгалтерському обліку буде відображено після відвантаження продукції, при цьому ПДВ з дебету субрахунку 701 списується в кореспонденції з кредитом проміжного рахунку 643, який в цей момент закривається.

Контрольні питання

1. Які умови визнання доходу від реалізації продукції?
2. Які вирахування можливі з доходу від реалізації продукції?
3. Згідно з яким принципом відображають у фінансовому обліку та фінансовій звітності доходи?
4. Як оцінюють у фінансовому обліку згідно вимог НП(С)БО доходи?
5. Як закривають у кінці відповідного звітного періоду рахунки, призначені для обліку доходів?
6. Яка методологія обліку фінансових результатів?
7. Як визначається чистий фінансовий результат звітного періоду з метою відображення в обліку?

СПИСОК ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. М. Краєвський, О. П. Колісник, Н. В. Гуріна та ін. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. – 388 с.
2. Бухгалтерський облік: у схемах і таблицях : навч. посіб. / О. В. Зінченко [та ін.]; заг. ред. М. І. Скрипник; Київ. нац. ун-т технології та дизайну. – Київ : ЦУЛ, 2017. – 341 с.
3. Лобода Н. О., Чабанюк О. М. Бухгалтерський облік : навч. посіб. – Київ : Алерта, 2022. – 224 с.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 // Верховна Рада України. Законодавство України : [база даних]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. – Станом на 23.08.2024. – Назва з екрана.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 // Верховна Рада України. Законодавство України : [база даних]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 // Верховна Рада України. Законодавство України : [база даних]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. – Станом на 23.08.2024. – Назва з екрана.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 // Верховна Рада України. Законодавство України : [база даних]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>. – Станом на 23.08.2024. – Назва з екрана.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 // Верховна Рада України. Законодавство України : [база даних]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. – Станом на 23.08.2024. – Назва з екрана.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 30.01.2000 р. № 20 // Верховна Рада України. Законодавство України : [база даних]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>. – Станом на 23.08.2024. – Назва з екрана.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р.

- № 290 // Верховна Рада України. Законодавство України : [база даних]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>. – Станом на 23.08.2024. – Назва з екрана.
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 // Верховна Рада України. Законодавство України : [база даних]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. – Станом на 23.08.2024. – Назва з екрана.
 12. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 // Верховна Рада України. Законодавство України : [база даних]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>. – Станом на 23.08.2024. – Назва з екрана.
 13. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Верховна Рада України. Законодавство України : [база даних]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Станом на 23.08.2024. – Назва з екрана.
 14. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 // Верховна Рада України. Законодавство України : [база даних]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>. – Станом на 23.08.2024. – Назва з екрана.
 15. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 // Верховна Рада України. Законодавство України : [база даних]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>. – Станом на 23.08.2024. – Назва з екрана.
 16. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 р. № 996 // Верховна Рада України. Законодавство України : [база даних]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – Станом на 23.08.2024. – Назва з екрана.
 17. Про затвердження Змін до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні [Електронний ресурс] : постанова Правління Національного банку України від 12.02.2019 р. № 37 // Верховна Рада України. Законодавство України : [база даних]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0037500-19>. – Станом на 28.08.2024. – Назва з екрана.
 18. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 // Верховна Рада України. Законодавство України : [база даних]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>. – Станом на 23.08.2024. – Назва з екрана.

Електронне навчальне видання комбінованого використання
Можна використовувати в локальному та мережному режимі

Польова Тетяна Володимирівна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Конспект лекцій
для здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня
за спеціальністю 073 «Менеджмент»

В авторській редакції

Підписано до розміщення 23.04.2025. Гарнітура Times New Roman.
Ум. друк. арк. 5,96. Обсяг 1,607 Мб. Зам. № 170/25.

Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна,
61022, м. Харків, майдан Свободи, 4.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 3367 від 13.01.2009
Видавництво ХНУ імені В. Н. Каразіна