

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ СЕМЕНА КУЗНЕЦЯ**

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

**Методичні рекомендації
до самостійної роботи
з обліку доходів, витрат
і фінансових результатів
діяльності підприємства
для студентів спеціальності
071 "Облік і оподаткування"
першого (бакалаврського) рівня**

**Харків
ХНЕУ ім. С. Кузнеця
2019**

УДК 657.15(07.034)
Ф59

Укладачі: Ю. Д. Маляревський
Л. В. Безкоровайна

Затверджено на засіданні кафедри обліку і бізнес-консалтингу.
Протокол № 6 від 18.12.2018 р.

Самостійне електронне текстове мережеве видання

Фінансовий облік [Електронний ресурс] : методичні рекомендації до самостійної роботи з обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства для студентів спеціальності 071 "Облік і оподаткування" першого (бакалаврського) рівня / уклад. Ю. Д. Маляревський, Л. В. Безкоровайна. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. – 77 с.

Подано завдання, які відповідають матеріалам лекцій із навчальної дисципліни. Завдання та методичні рекомендації до їхнього виконання допоможуть студентам засвоїти порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних із формуванням доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства, а також ознайомитися з первинними та зведеними документами, які використовують для реєстрації таких операцій.

Рекомендовано для студентів спеціальності 071 "Облік і оподаткування" першого (бакалаврського) рівня.

УДК 657.15(07.034)

© Харківський національний економічний
університет імені Семена Кузнеця, 2019

Вступ

Фінансовий облік посідає одне з провідних місць у системі управління. Від відображає реальні процеси виробництва, обігу, розподілу та споживання і є інформаційною базою для характеристики фінансового стану підприємства та планування його діяльності. За допомогою облікової інформації можна оптимально використовувати наявні ресурси, контролювати поточну діяльність підприємства, планувати його стратегію і тактику, уникати суб'єктивності в процесі прийняття рішень, прогнозувати показники розвитку підприємства та виявляти резерви підвищення ефективності виробництва.

Система фінансового обліку дає повну, точну й достовірну інформацію для прийняття управлінських рішень як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам.

Для побудови ефективної системи обліку бухгалтер має добре знати організацію і методику ведення обліку, правила ведення первинного та зведеного обліку, складання фінансової звітності.

Метою дисципліни "Фінансовий облік" є формування системи знань з теорії та практики ведення фінансового обліку активів, капіталу та зобов'язань підприємства.

Основними завданнями вивчення даної дисципліни є: отримання знань, практичних навичок і формування компетентності фахівця, здатного організувати та вести на підприємствах фінансовий облік активів, капіталу та зобов'язань і відобразити їх у фінансовій звітності.

Методичні рекомендації направлені на допомогу студентам засвоїти теоретичний матеріал та отримати практичні навички щодо формування доходів, витрат і фінансових результатів, а також складання бухгалтерських проводок з їхнього відображення в бухгалтерському обліку. Розглянуті питання відповідають програмі курсу навчальної дисципліни "Фінансовий облік".

Запропоновані методичні рекомендації до виконання самостійної роботи містять завдання, у яких розглянуто процеси відображення в бухгалтерському обліку операцій відносно формування та змін у доходах, витратах і фінансових результатах діяльності підприємства.

Метою виконання завдань є закріплення теоретичних і практичних знань, розвиток навичок самостійної роботи зі спеціальною літературою, оволодіння та поглиблення практичного досвіду з рішення поставлених завдань.

У процесі виконання завдань студенти мають закріпити такі компетенції:

1) контрольну – контроль правильності заповнення первинних і зведених бухгалтерських документів та реєстрів з обліку доходів підприємства, його витрат діяльності й визначення фінансових результатів, правильності складання відповідних бухгалтерських проводок, контроль правильності визначення окремих складників як доходів, так і витрат, їхній вплив на фінансові результати діяльності та ін.;

2) аналітичну – аналіз структури та динаміки доходів і витрат підприємства;

3) технологічну – формування інформаційної бази щодо окремих видів доходів і витрат підприємства; відображення в обліку їх формування, відповідно до змін, що відбуваються в процесі господарської діяльності;

4) мотиваційну – встановлення й оцінювання взаємозв'язку між доходами, витратами та фінансовими результатами.

Методичні рекомендації до виконання завдань

Визнання та оцінювання доходів і витрат

Діяльність – це активність людини, що має усвідомлюваний характер і спрямована на досягнення поставленої мети, яка визначається потребою.

Діяльність, яку здійснюють підприємства в бухгалтерському обліку, поділяється на такі види:

1. **Операційна діяльність** – це основна діяльність підприємства, пов'язана з виробництвом і реалізацією продукції (послуг, робіт), яка забезпечує основну частку доходу та є головною метою створення підприємства.

До **основної операційної діяльності** відносять операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією готової продукції (товарів, робіт, послуг), які є метою створення підприємства та забезпечують основну частину його доходу. Для виробничого підприємства такими будуть операції з виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг); для будівельної організації – операції з виконання будівельно-монтажних робіт та ін.

Інша операційна діяльність охоплює реалізацію іноземної валюти, інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій), операційну оренду активів, операції з операційними курсовими різницями, створення резервів сумнівних боргів, одержання або сплати санкцій і т.п.

2. **Фінансова діяльність** – це сукупність операцій, які приводять до зміни величини й складу власного й позикового капіталу.

3. **Інвестиційна діяльність** – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів коштів.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від звичайної діяльності підприємства і її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 15 "Дохід" (додаток А).

Так, згідно зі стандартом, **дохід** – це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до росту власного капіталу (за винятком росту капіталу за рахунок внесків власників).

Дохід визнається у разі збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу, за умови, що оцінка доходу може бути вірогідно визначена.

Не визнаються доходами, що надійшли в касу або на рахунок підприємства в банку від інших осіб:

сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню в бюджет і позабюджетні фонди (готельний збір, збір з населення за утримання у будинку собак і кішок та ін.);

сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

надходження, що належать іншим особам;

надходження від первісного розміщення цінних паперів.

Дохід від реалізації готової продукції або товарів визнається, якщо виконані такі умови:

покупцеві передані ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію або товар;

підприємство не здійснює подальше керування й контроль над реалізованою продукцією (товарами);

сума доходу (виторгу) може бути вірогідно визначена;

існує впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути вірогідно визначені.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, з огляду на ступінь завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо результат цієї операції може бути достовірно оцінений.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за таких умов:

можливості достовірного оцінювання доходу;

ймовірності надходження економічних вигід від надання послуг;

можливості достовірного оцінювання ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;

можливості достовірного оцінювання витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Оцінювання ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться на підставі:

ознайомлення з обсягами виконаної роботи;

визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

визначення питомої ваги витрат, які здійснює підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат,

здійснених на певну дату, містить тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на ту саму дату.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом його рівномірного нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

Але якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності відшкодування понесених витрат, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за цією оцінкою.

Визначений дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства згідно з П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість". Доходом визнається сума зобов'язання, яке не підлягає погашенню.

Під час визнання доходів слід пам'ятати, що цільове фінансування може не визнаватися або визнаватися доходом.

Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування. Отримане цільове фінансування (зокрема кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств) визнається доходом протягом тих періодів, у яких були здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

Цільове фінансування, для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання та виконання у майбутньому певних заходів визнається дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

Дохід може визнаватися у результаті використання активів підприємства іншими сторонами. Такі види доходів можуть бути у вигляді процентів, роялті та дивідендів.

Такі доходи визнаються, якщо: ймовірне надходження економічних вигод, пов'язаних із цією операцією; дохід може бути достовірно оцінений.

Проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, зважаючи на базу їхнього нарахування та строку користування відповідними активами з урахуванням економічного змісту відповідної угоди.

Роялті визнаються на основі принципу нарахування відповідно до економічного змісту певної угоди.

Дивіденди визнаються у тому періоді, коли ухвалено рішення про їхню виплату.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 16 "Витрати".

Витрати у згаданому документі визначаються як зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Крім того, витрати визнаються за умови, що вони можуть бути вірогідно оцінені. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визначенням доходу, для одержання якого вони були здійснені. Витрати, які неможливо зв'язати з доходами певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом декількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами (наприклад, амортизація).

Не визнаються витратами:

платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншим аналогічними договорами на користь комітента, принципала й т. п.;

попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

погашення отриманих позичок;

інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не відповідають визначенню витрат звітного періоду.

У бухгалтерському обліку та фінансовій звітності доходи і витрати відображаються в момент їхнього виникнення незалежно від дати надхо-

дження або сплати коштів. Облік витрат і доходів ведеться, а звітність складається на підставі принципу нарахування. Тобто доходи відображаються в бухгалтерському обліку і, відповідно, у фінансовій звітності з відвантаження продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг незалежно від строків одержання коштів від покупців (замовників).

Доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та включаються до складу Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) відповідно до принципу нарахування. Тобто фінансовий результат звітного періоду визначається з огляду на порівняння доходів звітного періоду з витратами, які були здійснені для одержання цих доходів. Наприклад, у момент реалізації одночасно відображається виторг від реалізації продукції й списуються витрати на виробництво заданої продукції. Однак не всі витрати можна зв'язати з певними доходами. Наприклад, адміністративні витрати, витрати на збут не можна зв'язати з якимось конкретним видом доходів. Тому такі витрати відображаються в тому періоді, в якому вони виникли та списуються наприкінці звітного періоду на фінансові результати.

Облік доходів основної діяльності

До основної діяльності відносять операції, пов'язані з виробництвом і/або реалізацією продукції (робіт, послуг), які є визначальною метою створення підприємства й забезпечують основну частину його доходу.

Доходи, пов'язані з основною діяльністю підприємства, охоплюють:
дохід від реалізації готової продукції;
дохід від реалізації, товарів;
дохід від реалізації робіт, послуг.

Бухгалтерський облік доходу від реалізації здійснюють на рахунок 70 "Доходи від реалізації". На цьому рахунку узагальнюють інформацію про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші відрахування з доходу.

Рахунок 70 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 "Перестрахування".

За кредитом субрахунків 701, 702, 703 відображають суму загального доходу разом із сумою непрямих податків (ПДВ, акциз), зборів (обов'язкових платежів), які включені в ціну продажу, за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу мінус ПДВ, акциз, збори й обов'язкові платежі на субрахунок 791 "Результат операційної діяльності".

За дебетом субрахунку 704 "Відрахування з доходу" відображають суми надходжень за договорами комісії, агентськими й іншим договорами на користь комітентів, суми наданих знижок покупцям після оплати, вартість поверненої продукції або товарів. За кредитом – списання на фінансовий результат на субрахунок 791.

Субрахунок 705 "Перестраховання" використовують лише підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України "Про страхування".

Синтетичний і аналітичний облік доходів від реалізації відображають в Журналі 6. Аналітичний облік доходів від реалізації здійснюють за видами (групами) продукції, робіт, послуг, регіонами збуту й/або іншими напрямками, які визначає підприємство. Первинними документами з обліку доходів від реалізації є розрахунки (довідки) бухгалтерії.

Бухгалтерські проводки з відображення в обліку доходів від реалізації наведені в табл. 1.

Таблиця 1

Господарські операції з обліку доходів від реалізації

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Первинні документи
	дебет	кредит	
Відвантажено покупцям продукцію, товари, надано послуги	36	701, 702, 703	Накладна, акт виконаних робіт, рахунок
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701, 702, 703	641	Податкова накладна, бухгалтерська довідка
Відображено вартість повернутої покупцем продукції	704	36	Рахунок
Коригування ПДВ у разі повернення продукції	704	641	Бухгалтерська довідка
Списано на фінансові результати дохід від реалізації продукції, товарів, послуг	701, 702, 703	791	Бухгалтерська довідка
Отримано готівку за реалізовану продукцію, товари, послуги	30	701, 702, 703	Прибутковий касовий ордер
Отримано на поточний рахунок гроші від покупців	31	36	Виписка банку

Приклад 1. Підприємство реалізувало фірмі – платникові ПДВ продукцію на суму 252 000 грн (у т. ч. ПДВ – 42 000 грн). Собівартість виготовлення продукції – 192 000 грн. Після відвантаження була досягнута домовленість про надання покупцеві знижки в розмірі 5 %.

В обліку підприємства операції відображають бухгалтерськими проводками, наведеними в табл. 2.

Таблиця 2

Господарські операції з реалізації продукції покупцеві

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Суми, грн
	дебет	кредит	
Відвантажено продукцію покупцеві	361	701	252 000
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ у складі вартості відвантаженої продукції	701	641	42 000
Списано собівартість реалізованої продукції	901	26	192 000
Відкориговано на суму знижки раніше відображений дохід від реалізації продукції	704	361	12 600
Відкориговано відображені раніше податкові зобов'язання з ПДВ методом "червоне сторно"	704	643	2 100
	643	641	2 100
Отримано плата за продукцію	311	361	239 400
Списано на фінансовий результат: дохід від реалізації продукції (без обліку знижки)	701	791	210 000
відрахування з доходу (сума знижки без ПДВ)	791	704	10 500
собівартість реалізованої продукції	791	901	192 000

Дохід, пов'язаний з наданням послуг або виконанням робіт, визначають виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання таких послуг або робіт на дату балансу. Оцінку ступеня завершеності робіт або послуг і, відповідно, дохід визначають такими методами:

- вивчення виконаних робіт;
- визначення питомої ваги обсягу послуг у загальному обсязі послуг;
- визначення питомої ваги витрат з наданих послуг у загальному обсязі послуг.

Приклад 2. Будівельна організація надала рахунок замовникові за виконані роботи з будівництва будинку. Обсяг виконаних і зданих робіт становить 960 000 грн, у т. ч. ПДВ – 160 000 грн. Собівартість виконаних робіт становила 690 000 грн. Для підтвердження факту виконання робіт і їхньої вартості замовникові було надано акт виконаних робіт.

В обліку будівельної організації ці господарські операції відображають бухгалтерськими проводками, наведеними в табл. 3.

Таблиця 3

Господарські операції з надання послуг замовнику

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Суми, грн
	дебет	кредит	
Пред'явлено рахунок замовнику за виконані роботи	361	703	960 000
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	703	641	160 000
Списано собівартість виконаних робіт	903	23	690 000
Чистий дохід віднесено на фінансовий результат	703	791	800 000
Собівартість виконаних робіт віднесена на фінансовий результат	791	903	690 000
Відображено прибуток від надання послуг замовнику	791	441	110 000

Облік інших доходів операційної діяльності

Для обліку інших доходів операційної діяльності Планом рахунків передбачений синтетичний рахунок 71 "Інший операційний дохід". За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору) й інших зборів (обов'язкових платежів) і списання в порядку закриття рахунку на субрахунок 791 "Результат операційної діяльності".

Синтетичний і аналітичний облік інших доходів операційної діяльності здійснюють в Журналі 6.

Рахунок 71 "Інший операційний дохід" має такі субрахунки:

710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які враховуються за справедливою вартістю";

711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти";

712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів";

713 "Дохід від операційної оренди активів";

714 "Дохід від операційної курсової різниці";

715 "Отримані штрафи, пені, неустойки";

716 "Відшкодування раніше списаних активів";

717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості";

718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів";

719 "Інші доходи від операційної діяльності".

На субрахунку 710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" узагальнюється інформація про доходи від первісного визнання та зміни вартості активів, які враховуються за справедливою вартістю, зокрема дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції й біологічних активів, і від зміни справедливої вартості біологічних активів. Цей дохід визначають відповідно до П(С)БО 30 "Біологічні активи". Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають дохід від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю.

На субрахунку 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти" узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема позитивна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти і її балансовою вартістю.

Придбання іноземної валюти здійснюється на міжбанківському валютному ринку України (МВРУ) за комерційним курсом, який утворився на такому ринку в день придбання. Цей курс може бути як вище, так і нижче офіційного курсу Національного банку України (НБУ), установленого на відповідний день.

З метою придбання іноземної валюти підприємство сплачує на рахунок банку суму коштів у гривнях, яка містить суму для безпосереднього придбання валюти та комісійну винагороду банку.

Тому під час проведення операцій із купівлі та продажу валюти на підприємстві в обліку будуть виникати так звані сумові різниці, які не слід плутати з курсовими різницями. Якщо курс МВРУ вище курсу НБУ на дату операції, виникає позитивна сумова різниця, а якщо нижче – негативна. Сумові різниці інвалюти, що виникають під час покупки, обліковують в такий спосіб:

позитивні – включають до складу витрат і відображають за дебетом субрахунку 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти";

негативні – включають до складу доходу та відображають за кредитом субрахунку 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти".

Приклад 3. У підприємства на поточному рахунку була іноземна валюта, сума якої була перерахована за курсом НБУ 31,4 грн за €1 на дату балансу. З метою своєчасного розрахунку з бюджетом за податками ухвалене рішення продати валюту (€2 000). Курс НБУ на дату перерахування валюти на продаж склав 31,4 грн за €1, а на дату продажу – 31,35 грн

за €1. Курс продажу валюти на біржі склав 31,5 грн за €1. Комісійна винагорода утримана банком із суми виторгу, зарахованої від продажу валюти. Операції із продажу іноземної валюти подані в табл. 4.

Таблиця 4

Господарські операції із продажу іноземної валюти

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Суми, грн
	дебет	кредит	
Перераховано валюту на продаж (€2 000 x 31,4)	334	312	62 800
Зараховано виторг від продажу валюти за винятком комісійної винагороди банку (€2 000 x 31,5) – (€2 000 x 31,5) x 1 %	311	711	62 370
Нараховано та списано суму комісійної винагороди (€2 000 x 31,5) x 1 %	942	685	630
	685	711	630
Списано собівартість реалізованої валюти (€2 000 x 31,35)	942	334	62 700
Відображено курсову різницю між курсом НБУ на день продажу та день перерахування валюти на продаж (€2 000 x (31,4 – 31,35))	945	334	100
Списано суму доходу від продажу іноземної валюти на фінансовий результат	711	791	63 000
Списано собівартість реалізованої іноземної валюти на фінансовий результат	791	942	63 330
Списано втрати від курсової різниці на фінансовий результат	791	945	100

На субрахунку 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів" узагальнюють інформацію про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів і т. п.). За кредитом цього субрахунку відображають дохід від реалізації оборотних активів, включно з сумами непрямих податків і зборів, а за дебетом – суми непрямих податків, зборів та обов'язкових платежів, а також списання суми визнаного доходу на фінансовий результат, тобто на субрахунок 791 "Результат основної діяльності".

Приклад 4. Підприємство реалізувало раніше придбані для виробництва готової продукції матеріали як зайві (у зв'язку зі скороченням

виробництва). Їхня первісна вартість становила 105 200 грн, продажна вартість – 112 000 грн і крім того ПДВ – 22 400 грн.

Операції із продажу виробничих запасів представлені в табл. 5.

Таблиця 5

Господарські операції із продажу виробничих запасів

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Суми, грн
	дебет	кредит	
Відображено дохід від реалізації матеріалів, у т. ч. ПДВ	377	712	134 400
Нараховано суму податкових зобов'язань з ПДВ	712	641	22 400
Списано первісну вартість реалізованих матеріалів	943	201	105 200
Собівартість реалізованих матеріалів списано на фінансовий результат	791	943	105 200
Списано дохід від реалізації матеріалів на фінансовий результат	712	791	112 000

На субрахунку 713 "Дохід від операційної оренди активів" узагальнюють інформацію про доходи від оренди майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства. За кредитом цього субрахунку відображають суму нарахованого доходу за оренду активів, включно з сумою ПДВ, за дебетом – податок на додану вартість і списання чистого доходу на фінансовий результат.

Приклад 5. Підприємство-орендодавець 8 січня поточного року одержало на поточний рахунок від орендаря попередню оплату за оренду устаткування у розмірі 3 600 грн (у тому числі ПДВ) за січень. 31 січня складений і акцептований акт про використання орендарем орендованого устаткування на суму 3 600 грн. Аналогічний акт був складений і підписаний 28 лютого, але сума орендної плати за лютий становила 3 000 грн (у т. ч. ПДВ). Оплату за цим актом орендар здійснив тільки 14 березня.

Операції з відображення в обліку доходу від операційної оренди устаткування подані в табл. 6.

На субрахунку 714 "Дохід від операційної курсової різниці" узагальнюють інформацію про доходи від курсових різниць за активами та зобов'язаннями підприємства, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства. За кредитом цього субрахунку відображаються суми доходу у вигляді курсової різниці від перерахування коштів в іноземній валюті на поточних

та інших рахунках, дебіторської й кредиторської заборгованості – монетарних статей, що виникли в ході операційної діяльності підприємства. За дебетом субрахунку 714 відображають списання на фінансовий результат сум доходу від курсових різниць.

Таблиця 6

Господарські операції з обліку доходу від операційної оренди активів

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Суми, грн
	дебет	кредит	
<i>08.01</i>			
Отримано на поточний рахунок попередню оплату оренди устаткування віднесена на доходи майбутніх періодів	311	69	3 600
Відображено нарахування податкових зобов'язань з ПДВ	643	641	600
<i>31.01</i>			
На підставі акту попередню оплату оренди віднесено в рахунок доходів поточного періоду	69	713	3 600
Зменшено дохід від оперативної оренди на величину податкових зобов'язань з ПДВ	713	643	600
Віднесено доходи від оренди на фінансові результати діяльності за серпень	713	79	3 000
<i>28.02</i>			
Відображено реалізацію послуг з оренди на підставі акту	377	713	3 000
Відображено нарахування податкових зобов'язань з ПДВ	713	641	500
Віднесено доходи від оренди на фінансові результати діяльності за вересень	713	79	2 500
<i>14.03</i>			
Проведено орендарем оплату оренди за вересень	311	377	3 000

Курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості іноземної валюти за різних валютних курсів. Операційні курсові різниці виникають під час перерахування тільки монетарних статей балансу, які відображають операційну діяльність підприємства.

Монетарні статті підлягають перерахуванню на дату балансу та дату погашення заборгованості. Немонетарні статті не можуть перераховуватися, а, отже, за ними не виникає дохід від курсових різниць.

Монетарні статті балансу – це статті:

коштів (на валютних рахунках суб'єкта господарювання);

активів і зобов'язань, які будуть отримані або оплачені у фіксованій (або певній) сумі грошей або їхніх еквівалентів (очікується одержання валюти або є зобов'язання, які потрібно оплатити валютою).

А немонетарні статті балансу – це статті, які не є монетарними.

Наприклад, у випадку придбання імпортного товару з наступною оплатою виникає заборгованість перед постачальником. Отже, це монетарна стаття балансу, тому що зобов'язання буде оплачено у фіксованій сумі грошей.

Потрібно пам'ятати, що курсові різниці можуть виникати у випадку, якщо частина вартості товару оплачена авансом, а частина – наступною оплатою. Частина суми зобов'язань, яка буде погашатися коштами під час одержання товару від нерезидента, є монетарною статтею балансу. А це значить, що на цю частину не оплаченого, але отриманого товару, у бухгалтерському обліку виникають курсові різниці (які потрібно перераховувати на дату балансу та на дату здійснення господарської операції).

Дохід від операційної курсової різниці відображають під час перерахування дебіторської заборгованості у випадку збільшення валютного курсу й під час перерахуванні кредиторської заборгованості у процесі зменшення валютного курсу.

На субрахунку 715 "Отримані штрафи, пені, неустойки" узагальнюють інформацію про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких отримані рішення суду, господарського суду про їхнє стягнення, а також про суми з відшкодування понесених збитків. За кредитом субрахунку відображають суму доходу, а за дебетом – списання доходу на фінансовий результат.

Приклад 7. Підприємство звернулося до суду щодо обов'язку контрагента виплатити йому штраф і пеню за поставку неякісного товару. Суд виніс рішення про стягнення з відповідача пені та штрафу за невідповідну якість поставленого товару в сумі 5 000 грн, а також відшкодування підприємству сплаченого судового збору в сумі 100 грн.

Операції з відображення в обліку доходу від визнаних штрафів, пені, неустойки подані в табл. 7.

Таблиця 7

Господарські операції з обліку доходу від визнаних штрафів, пені, неустойки

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Суми, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Нараховано судовий збір	92	685	100
Сплачено судовий збір	685	311	100

1	2	3	4
Відповідач відшкодував судовий збір і штраф на підставі рішення суду	374	715	5 100
Отримано штраф і відшкодування судового збору на поточний рахунок	311	374	5 100

На субрахунку 716 "Відшкодування раніше списаних активів" узагальнюють інформацію про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних активів. За кредитом цього субрахунку проводяться записи сум, що надійшли до каси або на рахунок підприємства, як раніше списані безнадійні борги, втрати та нестачі (оборотні й необоротні активи), за дебетом – списання на фінансовий результат підприємства.

Під час виявлення нестачі товару на складі підприємства складається бухгалтерська проводка:

дебет 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей";
кредит 281 "Товари на складі".

Якщо виявлена особа, винна в нестачі товару, складається бухгалтерська проводка на суму нестачі:

дебет 375 "Розрахунки по відшкодуванню заподіяного збитку";
кредит 716 "Відшкодування раніше списаних активів".

На субрахунку 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості" узагальнюють інформацію про доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, після закінчення строку позовної давності.

У ході операційного циклу можуть виникати такі види кредиторської заборгованості:

за авансами, отриманими за продукцію, товари, роботи або послуги, що підлягають відвантаженню;

за продукцію, товари, роботи, послуги, отримані для використання в операційній діяльності підприємства;

за векселями, виданими постачальникам (підрядникам) за отримані запаси (роботи, послуги).

Приклад 8. Три роки тому отримана попередня оплата в сумі 5 100 грн від покупця за готову продукцію. У поточному звітному періоді сума передоплати включена в інший операційний дохід.

Операції з відображення в обліку списання кредиторської заборгованості подані в табл. 8.

Господарські операції з відображення в обліку списання кредиторської заборгованості

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Суми, грн
	дебет	кредит	
Отримано на поточний рахунок передоплату від покупця	311	681	5 100
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	850
Списано кредиторську заборгованість за терміном закінчення позовної давнини	681	717	5 100
Суму доходу віднесено на фінансовий результат	717	791	5 100

На субрахунку 718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів" ведуть облік доходів від безкоштовно отриманих оборотних активів (крім фінансових інвестицій) і доходи цільового фінансування, пов'язані з операційною діяльністю.

До цільового фінансування (надходження) відносять капітальні трансферти (фінансування з бюджетів на капітальне будівництво, на капітальний ремонт житлового фонду місцевих рад), дотації на покриття збитків (гранти) і субсидії, одержувані підприємствами та організаціями житлово-комунального господарства. З перерахованих видів фінансування дотації на покриття збитків і субсидії підлягають включенню до складу доходів підприємства. Моментом включення їх до складу інших операційних доходів є надходження (зарахування) коштів на поточний рахунок у банку підприємства.

На субрахунку 719 "Інші доходи від операційної діяльності" узагальнюють інформацію про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 "Інший операційний дохід", зокрема про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації, від діяльності житлово-комунальних господарств, дитячих садків, санаторіїв, від отриманих відсотків за зберігання коштів на рахунках у банках і т. п.

Приклад 9. У результаті інвентаризації на підприємстві виявлений надлишок малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) на суму 870 грн і матеріалів на суму 310 грн. Складено протокол інвентаризаційної комісії, згідно з яким вони були оприбутковані на склад. Також на поточний рахунок підприємства надійшла від банку сума 375 грн за зберігання грошових коштів на рахунку в банку.

Операції з відображення в обліку інших доходів від операційної діяльності подані в табл. 9.

Таблиця 9

Господарські операції з відображення в обліку інших доходів від операційної діяльності

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Суми, грн
	дебет	кредит	
Оприбутковано надлишки МШП, виявлені інвентаризацією	22	719	870
Оприбутковано надлишки матеріалів, виявлені інвентаризацією	201	719	310
Зараховано в дохід підприємства сума, що надійшла на рахунок у банку за зберігання наявних коштів	311	719	375
Віднесено на фінансовий результат суму доходу	719	791	1 555

Облік доходів фінансової діяльності

У ході фінансової діяльності виникають доходи від участі в капіталі асоційованих, спільних і дочірніх підприємств, від вкладення коштів в акції, сертифікати, на депозитні рахунки та ін.

Для обліку доходів фінансової діяльності Планом рахунків передбачені такі рахунки, як 72 "Дохід від участі в капіталі" і 73 "Інші фінансові доходи". За кредитом цих рахунків відображають одержання (визнану суму) доходу, за дебетом – списання кредитових оборотів на рахунок 792 "Результат фінансових операцій".

Синтетичний і аналітичний облік доходів від фінансової діяльності здійснюють у Журналі 6.

На субрахунку 721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства" узагальнюють інформацію про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок отриманого асоційованими підприємствами прибутку або росту власного капіталу асоційованих підприємств внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій і т. п.).

Приклад 10. Згідно з договором інвестування, у звітному періоді асоційоване підприємство нарахувало частку прибутку, що належить до отримання інвестором, у сумі 15 500 грн. Сума отриманого прибутку зарахована інвестором до складу фінансових доходів.

Операції з відображення в обліку доходу від інвестицій в асоційовані підприємства подані в табл. 10.

Таблиця 10

**Господарські операції з відображення в обліку доходу
від інвестицій в асоційовані підприємства**

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Суми, грн
	дебет	кредит	
Нараховано дохід від інвестицій в асоційоване підприємство	141	721	15 500
Отримано суму прибутку на рахунок у банку від асоційованого підприємства	311	377	15 500
Суму доходу списано на фінансовий результат	721	792	15 500

На субрахунку 722 "Дохід від спільної діяльності" узагальнюють інформацію про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків або росту їхнього власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій і т. п.).

Приклад 11. У зв'язку зі зростанням інфляції проведена дооцінка інвестицій (основних засобів), вкладених у спільну діяльність, яка становила 23 000 грн.

В обліку ця господарська операція буде відображена такими бухгалтерськими проводками:

1) проведено дооцінку інвестицій:

дебет 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі";

кредит 722 "Дохід від спільної діяльності";

2) суму доходу від дооцінки списано на фінансовий результат:

дебет 722 "Дохід від спільної діяльності";

кредит 792 "Результат фінансових операцій".

На субрахунку 723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства" узагальнюють інформацію про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків або росту їхнього власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій і т. п.).

Типова кореспонденція цього субрахунку має такі бухгалтерські записи:

1) відображений дохід від інвестицій у дочірнє підприємство:
дебет 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі";

кредит 723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства";

2) отриманий дохід списаний на фінансовий результат:

дебет 723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства";

кредит 792 "Результат фінансових операцій".

На субрахунку 731 "Дивіденди одержані" ведуть облік дивідендів, отриманих від інших підприємств, які не є асоційованими, дочірніми та спільними.

Приклад 12. Підприємству, згідно з рішенням загальних зборів акціонерів, нарахована належна частка дивідендів за звітний рік у сумі 25 000 грн. Ця сума надійшла на рахунок у банку від акціонерного товариства.

Операції з відображення в обліку доходу від отриманих дивідендів подані в табл. 11.

Таблиця 11

Господарські операції з обліку доходу від отриманих дивідендів

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Суми, грн
	дебет	кредит	
Нараховано дивіденди до одержання	373	731	25 000
Дивіденди отримано на рахунок від акціонерного товариства	311	373	25 000
Віднесено дохід від отриманих дивідендів на фінансовий результат	731	792	25 000

На субрахунку 732 "Відсотки одержані" узагальнюють інформацію про відсотки за облігаціями або іншими цінними паперами, зокрема винагороди за здані у фінансову оренду необоротні активи, дохід за внески на депозит і т. п.

Бухгалтерські проводки за даними субрахунками аналогічні представленим у табл. 11.

На субрахунку 733 "Інші доходи від фінансових операцій" узагальнюють інформацію про інші доходи від фінансової діяльності, які не знайшли

відображення на інших субрахунках рахунку 73 "Інші фінансові доходи". Наприклад, доходи від амортизації премії з випущених облігацій. На цьому субрахунку відображають дооцінку довгострокових і поточних фінансових інвестицій, облік яких ведеться не за методом участі в капіталі.

Типові бухгалтерські проводки по субрахунку 733:

- 1) проведено в обліку дооцінку довгострокових фінансових інвестицій:
дебет 142 "Інші інвестиції пов'язаним сторонам", 143 "Інвестиції непов'язаним сторонам";
кредит 733 "Інші доходи від фінансових операцій";
- 2) проведено в обліку дооцінку поточних фінансових інвестицій:
дебет 35 "Поточні фінансові інвестиції";
кредит 733 "Інші доходи від фінансових операцій";
- 3) списано суму отриманих доходів на фінансовий результат:
дебет 733 "Інші доходи від фінансових операцій";
кредит 792 "Результат фінансових операцій".

Облік доходів інвестиційної діяльності

Інвестиційну діяльність характеризують господарські операції, пов'язані з придбанням і реалізацією тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Обліковують доходи від інвестиційної діяльності на рахунку 74 "Інші доходи". Склад доходів інвестиційної діяльності поданий субрахунками до цього рахунка:

- 740 "Дохід від зміни вартості фінансових інструментів";
- 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій";
- 742 "Дохід від відновлення корисності активів";
- 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці";
- 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів";
- 746 "Інші доходи".

За кредитом зазначених субрахунків відображають збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належну суму непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору) та інших зборів (обов'язкових платежів) і списання в порядку закриття на субрахунок 793 "Результат іншої діяльності".

Синтетичний і аналітичний облік доходів інвестиційної діяльності ведуть у Журналі 6.

На субрахунку 740 "Дохід від зміни вартості фінансових інструментів" підприємства, крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, узагальнюють інформацію про доходи від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюють за справедливою вартістю.

На субрахунку 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій" за кредитом відображають суму отриманого доходу від реалізації фінансових інвестицій, за дебетом – списання чистого доходу на фінансовий результат.

Приклад 13. У звітному періоді підприємство здійснило реалізацію придбаних акцій вартістю в 17 000 грн.

Ця господарська операція буде відображена в обліку такими бухгалтерськими проводками:

1) реалізовані фінансові інвестиції (акції):

дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами";

кредит 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій";

2) дохід від реалізації фінансових інвестицій списаний на фінансовий результат:

дебет 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій";

кредит 793 "Результат іншої діяльності".

На субрахунку 742 "Дохід від відновлення корисності активів" узагальнюють інформацію про визнані відповідно до П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів" доходи від відновлення корисності активів.

На субрахунку 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці" узагальнюють інформацію про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, пов'язаними з фінансовою й інвестиційною діяльністю підприємства.

Дохід від курсової різниці виникає під час перерахування дебіторської заборгованості, якщо курс НБУ збільшується, і при перерахуванні кредиторської заборгованості, якщо курс НБУ зменшується.

Приклад 14. Величина статутного капіталу приватного підприємства з одним засновником-нерезидентом визначена в розмірі 310 000 грн, що становить €10 000 за курсом 31,00 грн/євро на день реєстрації статуту. Статутний капітал був внесений коштами, а саме євро. Грошові кошти вносилися двічі рівними частинами на валютний рахунок підприємства – першого разу за курсом 31,10 грн/євро, другого разу за курсом НБУ 31,05 грн/євро.

Операції по відображенню в обліку неопераційних курсових різниць подані в табл. 12.

Таблиця 12

**Господарські операції з відображення в обліку
неопераційних курсових різниць**

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Суми
	дебет	кредит	
Зареєстровано статутний капітал підприємства	46	401	€10 000; 310 000 грн
Внесено кошти інвестором першого разу (курс НБУ – 31,10)	312	46	€5 000; 155 500 грн
На дату розрахунків зроблено перерахунок заборгованості у зв'язку з ростом курсу валют (31,10 – 31,00) x €10 000 = 1 000	46	744	1 000 грн
Внесено кошти інвестором другого разу (курс НБУ – 31,05)	312	46	€5 000; 155 250 грн
На дату розрахунків зроблено перерахунок заборгованості у зв'язку зі зменшенням курсу валют (31,05 – 31,10) x €5 000 = 250	974	46	250 грн

На субрахунку 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів" узагальнюють інформацію про доходи від безоплатно отриманих активів. У випадку безоплатного одержання підприємством необоротних активів дохід визначається у сумі амортизації таких активів одночасно з її нарахуванням.

Приклад 15. У звітному місяці комунальне підприємство нарахувало амортизацію на безоплатно отримані в попередніх звітних періодах основні засоби на суму 5 200 грн. Крім того, підприємством було отримано безкоштовно труби на суму 25 450 грн, для заміни зношених у водогінних мережах.

Операції з обліку безоплатно отриманих активів подані в табл. 13.

На субрахунку 746 "Інші доходи" узагальнюють інформацію про інші доходи, не відображені на інших субрахунках рахунку 74 "Інші доходи", зокрема: від списання кредиторської заборгованості, яка не виникла в ході операційного циклу, після закінчення строку позовної давності; від перевищення частки покупця в справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань об'єкта придбання

над сукупністю витрат на об'єднання підприємств і/або видів господарської діяльності; суми дооцінки необоротних активів, у випадках передбачених П(С)БО.

Таблиця 13

**Господарські операції обліку безоплатно
отриманих активів**

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Суми, грн
	дебет	кредит	
Нараховано амортизацію на безоплатно отримані основні засоби	23	131	5 200
Нараховано дохід по безоплатно отриманих основних засобах у розмірі нарахованої амортизації	424	745	5 200
Оприбутковано на склад безоплатно отримані водопровідні труби	201	745	25 450
Списано дохід від безоплатного одержання активів на фінансовий результат	745	793	30 650

Приклад 16. Три роки тому підприємством було придбано устаткування вартістю 150 000 грн, у т. ч. ПДВ 25 000 грн, за яке не були виконані розрахунки з постачальником. У зв'язку з тим, що строк позовної давності закінчився, прострочена заборгованість включена до складу інших доходів підприємства.

В обліку ця операція буде відображена такими бухгалтерськими проводками:

- 1) списано прострочену кредиторську заборгованість:
дебет 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками";
кредит 746 "Інші доходи";
- 2) методом "червоне сторно" відновлено податковий кредит з ПДВ:
дебет 641 "Розрахунки за податками";
кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками";
- 3) дохід віднесено на фінансовий результат:
дебет 746 "Інші доходи";
кредит 793 "Результат іншої діяльності".

Облік витрат основної діяльності

До складу собівартості реалізованої продукції, згідно з П(С)БО 16 "Витрати" (додаток Б) входить виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) містить:

прямі матеріальні витрати;

прямі витрати на оплату праці;

інші прямі витрати;

змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Собівартість реалізованих товарів визначають відповідно до П(С)БО 9 "Запаси."

Узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг здійснюють на рахунку 90 "Собівартість реалізації".

За дебетом рахунку 90 "Собівартість реалізації" на підставі бухгалтерських довідок (розрахунків), накладних, рахунків відображають собівартість реалізованої готової продукції (робіт, послуг), фактичну собівартість реалізованих товарів (без торгівельних націнок) за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати", яке оформлюють бухгалтерською довідкою.

Рахунок 90 "Собівартість реалізації" має такі субрахунки:

901 "Собівартість реалізованої готової продукції";

902 "Собівартість реалізованих товарів";

903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг";

904 "Страхові виплати".

Субрахунок 904 використовують лише підприємства-страховики.

Дані рахунку 90 "Собівартість реалізації" відображають в Журналі 5 (5А).

Бухгалтерські проводки з обліку собівартості реалізації наведені в табл. 14.

Адміністративні витрати, витрати на збут й інші операційні витрати не включають до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а прямо списують на фінансовий результат операційної діяльності підприємства.

Господарські операції з обліку собівартості реалізації

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Первинні документи
	дебет	кредит	
Списано собівартість реалізованої готової продукції	901	26	Накладна, бухгалтерська довідка
Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	
Списано собівартість виконаних робіт, наданих послуг	903	23	Рахунок, бухгалтерська довідка
Списано постійні нерозподілені загальнови-робничі витрати	90	91	Бухгалтерська довідка
Списано собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг на фінансовий результат	90	791	

Адміністративні витрати – це витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства. Відносяться вони до операційної діяльності й тому не включаються в собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

До адміністративних витрат відносять такі загальногосподарські витрати:

загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати й ін.);

витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством і іншого загальногосподарського персоналу;

витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінювання майна);

витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс та ін.); амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

витрати на врегулювання суперечок у судових органах;

податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів і обов'язкових платежів, які включають у виробничу собівартість продукції, робіт, послуг);

плата за розрахунково-касове обслуговування й інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти; інші витрати загальногосподарського призначення.

Бухгалтерський облік адміністративних витрат здійснюють на рахунку 92 "Адміністративні витрати". За дебетом цього рахунку відображають суми визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на субрахунок 791 "Результат операційної діяльності". Причому списання може проводитися щомісяця, поквартально або за підсумками за рік. Підхід до списання підприємство обирає самостійно. У такий підхід, за дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" можуть накопичуватися витрати за місяць або підсумком з початку року.

Підприємство на звітний рік з розбивкою за кварталами, а у межах кварталу за місяцями складає кошторис адміністративних витрат, який затверджується виконавчим директором або власником підприємства. До кошторису включають статті, які були наведені раніше та плановані суми витрат за кожною статтею. Бухгалтерський облік забезпечує контроль над фактичним використанням коштів за кожною статтею, передбаченою кошторисом. Для цієї мети здійснюють аналітичний облік адміністративних витрат, тобто за статтями витрат у Журналі 5. Підсумкові суми Журналу 5 за рахунком 92 "Адміністративні витрати" є об'єктом синтетичного обліку.

Бухгалтерські проводки з обліку адміністративних витрат наведені в табл. 15.

Таблиця 15

Господарські операції з обліку адміністративних витрат

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Первинні документи
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Нараховано зарплату апарату управління підприємством	92	661	Розрахунково-платіжна відомість
Нараховано єдиний соціальний внесок (ЄСВ) на заробітну плату апарату управління підприємства	92	651	Бухгалтерська довідка
Списано витрати з відрядження співробітника адміністрації підприємства	92	372	Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт

1	2	3	4
Акцептовано рахунок за оренду приміщення, що використовується для адміністративних цілей	92	685	Рахунок
Нараховано амортизацію необоротних активів адміністративного призначення	92	131, 132, 133	Відомість нарахування амортизації
Акцептовано рахунок постачальника за водопостачання, водовідведення, опалення, освітлення	92	631	Рахунок
Відображено витрати на аудиторські послуги	92	685	
Відображено вартість послуг банку за розрахунково-касове обслуговування	92	311	виписка банку
Списано адміністративні витрати на фінансовий результат операційної діяльності	791	92	Бухгалтерська довідка

Витрати на збут – це витрати, пов'язані з реалізацією, продажем (збутом) готової продукції, товарів, робіт і послуг. Вони так само, як і адміністративні витрати відносяться до операційної діяльності, а, отже, не підлягають включенню в собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), а списуються на фінансовий результат операційної діяльності.

Витрати на збут містять:

витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

витрати на ремонт тари;

оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговельним агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

витрати на передпродажну підготовку товарів;

витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

витрати на транспортування, перевалку та страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні й інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
 витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
 витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
 інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Бухгалтерський облік витрат на збут здійснюють на рахунку 93 "Витрати на збут". За дебетом цього рахунку відображають суми визнаних збутових витрат, за кредитом – списання на субрахунок 791 "Результат операційної діяльності". Списання таких витрат підприємством може проводитися щомісяця, поквартально або за підсумками за звітний рік у грудні місяці. Таке рішення ухвалює саме підприємство. Отже, на дебеті рахунку 93 "Витрати на збут" можуть накопичуватися витрати за місяць і зростальним підсумком за період з початку року.

Бухгалтерський облік забезпечує контроль над фактичним використанням коштів за кожною статтею, передбаченою кошторисом витрат на збут. З цією метою ведеться аналітичний облік збутових витрат, тобто за статтями витрат в Журналі 5. Підсумкові суми Журналу 5 за рахунком 93 "Витрати на збут" є об'єктом синтетичного обліку.

Бухгалтерські проводки з обліку витрат на збут наведені в табл. 16.

Таблиця 16

Господарські операції з обліку витрат на збут

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Первинні документи
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Нараховано суму зносу необоротних активів, експлуатація яких пов'язана зі збутом продукції	93	131, 132, 133	Відомість нарахування амортизації
Списано вартість використаної тари й тарних матеріалів	93	204	Накладна
Списано вартість МШП, переданих в експлуатацію для потреб збуту	93	22	
Списано витрати на відрядження співробітника відділу збуту	93	372	Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт

1	2	3	4
Виконано роботи вітчизняним підрядником з ремонту складських приміщень, де зберігається готова продукція підприємства	93	631	Акт виконаних робіт
Надано послуги транспортною організацією; оформлено страхування готової продукції, товарів; акцептовано рахунок за рекламу продукції	93	685	Рахунок
Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим збутом продукції, товарів	93	661	Розрахунково-платіжна відомість
Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівників, зайнятих збутом продукції	93	651	Бухгалтерська довідка
Списано до складу фінансових результатів суму витрат звітного періоду, пов'язаних зі збутом продукції (товарів, робіт, послуг)	791	93	

Інші операційні витрати, їхній склад та облік

Під час формування собівартості продукції (робіт, послуг) до неї не включають низку витрат, які прямо або побічно пов'язані з виробничим процесом, з виготовленням продукції. Вони поєднуються в так звану групу, інші витрати операційної діяльності. До складу інших витрат операційної діяльності відносять:

витрати від первісного визнання та зміни вартості активів, які враховуються за справедливою вартістю;

витрати на дослідження і розроблення;

витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу та балансовою вартістю;

собівартість реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів і т.п.) та необоротних активів і груп вибуття, що утримуються для продажу.

суми безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування в резерв сумнівних боргів;

втрати від операційної курсової різниці;

втрати від знецінення запасів;

нестачі та втрати від псування цінностей;

визнані підприємством штрафи, пені і неустойки;
інші витрати операційної діяльності.

Для обліку інших операційних витрат Планом рахунків передбачений синтетичний рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності". За дебетом субрахунків рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" відображають суми визнаних витрат, за кредитом – списання визнаних витрат на фінансові результати або точніше в дебет субрахунку 791 "Результат операційної діяльності".

Аналітичний і синтетичний облік інших витрат операційної діяльності здійснюють в Журналі 5.

На субрахунку 940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" узагальнюють інформацію про витрати від первісного визнання і від зміни вартості активів, які обліковують за справедливою вартістю, зокрема витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів і від зміни справедливої вартості біологічних активів, які визначені відповідно до П(С)БО 30 "Біологічні активи".

У ході своєї діяльності підприємство проводить роботи з пошуку нових видів продукції (робіт, послуг), підвищення якості, надійності та рентабельності продукції, що випускається, удосконалення технології виробництва шляхом досліджень і розроблень. Понесені під час цього витрати необхідно обліковувати на дебеті субрахунку 941 "Витрати на дослідження і розробки". Але перш ніж відобразити їх на зазначеному субрахунку, необхідно переконатися що такі витрати кваліфікуються як витрати операційної діяльності. Для цього треба застосувати вимоги П(С)БО 8 "Нематеріальні активи". Відповідно до цих вимог не визнаються нематеріальним активом витрати на дослідження, а також на розроблення, якщо в підприємства немає впевненості в майбутньому одержати економічну вигоду, і воно не може забезпечити інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробленням нематеріального активу.

Отже, понесені витрати на дослідження та розроблення, що не відповідають критеріям, установленим для визнання їх нематеріальним активом. Крім того, якщо такі витрати не є витратами капітального будівництва (придбання й створення основних засобів), їх відносять до витрат того періоду, у якому вони були понесені. Наприкінці звітної періоду накопичені витрати на дебеті субрахунку 941 списуються в дебет субрахунку 791 "Результат операційної діяльності".

Бухгалтерські проводки з обліку витрат на дослідження та розроблення наведені в табл. 17.

Таблиця 17

**Господарські операції з обліку витрат
на дослідження і розробки**

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Первинні документи
	дебет	кредит	
Використано виробничі запаси на дослідження та розроблення	941	20	Накладна
Використано МШП на дослідження та розроблення	941	22	
Нараховано заробітну плату працівникам підприємства, зайнятим дослідженнями та розробленнями	941	661	Розрахунково-платіжна відомість
Проведено нарахування ЄСВ на заробітну плату працівників, зайнятих дослідженнями та розробленнями	941	651	Бухгалтерська довідка
Виконано, пов'язані з дослідженнями та розробленнями роботи підрядником	941	63	Акт виконаних робіт
Списано витрати підзвітної особи, пов'язані з дослідженнями та розробленнями	941	372	Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт
Списано на фінансовий результат витрати на дослідження та розроблення нового виду продукції за звітний період (місяць, квартал, рік)	791	941	Бухгалтерська довідка

Для обліку витрат, пов'язаних з купівлею-продажем іноземної валюти передбачений субрахунок 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти".

Відповідно до п. 5 П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у національній валюті шляхом перерахунку суми в іноземній валюті з застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Відповідно, зарахувавши іноземну валюту на поточний валютний рахунок, в обліку її слід відображати за курсом НБУ на дату зарахування.

Під час купівлі іноземної валюти в обліку складається бухгалтерська проводка:

дебет 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті";
кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті".

Отриману іноземну валюту відповідно відображають бухгалтерською проводкою:

дебет 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті";
кредит 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті".

У випадку придбання на Міжбанківській валютній біржі (МВБ) валюти за курсом нижче, ніж курс НБУ на цей день, різниця між курсом МВБ і НБУ, помножена на кількість придбаної валюти, буде відображатися бухгалтерською проводкою:

дебет 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті";
кредит 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти".

Якщо ж курс МВБ вищий, ніж курс НБУ, позитивну різницю між курсами, помножену на кількість валюти, відображають бухгалтерською проводкою:

дебет 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти";
кредит 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті".

Для обліку фактичної собівартості реалізованих виробничих запасів Планом рахунків передбачений субрахунок 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів", за дебетом якого відображають фактичну вартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів і груп вибуття, що утримуються для продажу, а за кредитом – списання на фінансовий результат операційної діяльності. Приклад з відображення в обліку собівартості реалізованих виробничих запасів був розглянутий в обліку доходів операційної діяльності.

На субрахунку 944 "Сумнівні та безнадійні борги" узагальнюють інформацію про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), про суму списаної безнадійної заборгованості у випадку недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів і про суму списаної безнадійної заборгованості, за якої створення резерву сумнівних боргів не передбачене.

Втрати від операційної курсової різниці обліковуються на однойменному субрахунку 945. Вони виникають під час перерахування монетарних статей за дебіторською заборгованістю – у разі зменшення курсу валюти, за кредиторською заборгованістю – у разі збільшення курсу валюти.

Для узагальнення інформації про втрати від знецінювання запасів Планом рахунків передбачений субрахунок 946 "Втрати від знецінення запасів". Якщо первісна вартість запасів перевищує чисту вартість реалізації, то суму перевищення списують із кредиту рахунків запасів (20, 21, 22, 25, 26, 28) у дебет субрахунку 946, а потім із кредиту субрахунку 946 на фінансовий результат. У такий спосіб, вартість запасів зменшується.

У випадку, коли чиста вартість реалізації запасів, які раніше були уцінені та на дату балансу усе ще є активами, надалі буде збільшуватися, то записи за дебетом субрахунку 946 і кредиту рахунків 20 – 28 сторнуються на суму попереднього зменшення, здійсненого в цьому самому звітному році, але не більше цієї суми зменшення. Тобто вартість запасів ніколи не може перевищити їхню первісну вартість. А якщо уцінка запасів проводилася в минулі роки, то запис зі збільшення вартості раніше знижених у ціні запасів проводиться за дебетом рахунків запасів 20 – 28 і кредитом субрахунку 716 "Відшкодування раніше списаних активів".

На субрахунку 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" ведуть облік нестачі коштів та інших цінностей, втрат від псування цінностей, виявлених у процесі заготівлі, перероблення, зберігання та реалізації, якщо на час встановлення нестачі винуватця не виявлено. Одночасно зі списанням цінностей, винні в нестачі яких не встановлені, на витрати, балансова вартість списаного активу зараховується на забалансовий рахунок 07 "Списані активи".

Відповідно до П(С)БО 9 "Запаси" вартість повністю втрачених (зіпсованих або відсутніх) запасів списується на витрати звітного періоду проводкою: дебет субрахунку 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" і кредит рахунків, на яких обліковувались зіпсовані або відсутні цінності, з наступним списанням цієї суми з субрахунку 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" у дебет субрахунку 791 "Фінансовий результат операційної діяльності".

Приклад 17. Під час інвентаризації матеріальних цінностей на складі та у касі встановлена нестача матеріалів на суму 305 грн. Винуватці нестачі матеріалів не встановлені.

Операції з обліку нестачі матеріалів подані в табл. 18.

Для узагальнення інформації про суми штрафів, пені та неустойок Планом рахунків передбачений субрахунок 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки". За дебетом цього субрахунку відображають визнані економічні

санкції за невиконання підприємством законодавства та умов договорів, за кредитом – списання нарахованих санкцій на фінансовий результат підприємства.

Таблиця 18

Господарські операції з обліку нестачі матеріалів

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Суми, грн
	дебет	кредит	
Відображено нестачу матеріалів	947	201	305
Сума нестачі відображено в забалансовому обліку	072	–	305
Нестачу матеріалів віднесено на фінансовий результат	791	947	305

Приклад 18. Підприємством визнана сума штрафу, пред'явленого йому покупцем за несвоєчасну поставку товару, у сумі 3 000 грн. У цьому самому місяці за актом перевірки податковим органом ухвалено рішення про стягнення з підприємства штрафу в сумі 4 820 грн. Штраф підприємством визнаний і сплачений.

Операції з обліку визнаних штрафів представлені в табл. 19.

Таблиця 19

Господарські операції обліку визнаних штрафів

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Суми, грн
	дебет	кредит	
Визнано штраф, нарахований покупцем	948	685	3 000
Нараховано визнаний штраф податкових органів	948	642	4 820
Перераховано штраф до бюджету	642	311	4 820
Віднесено суму визнаних штрафів на фінансовий результат	791	948	7 820

На субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" узагальнюють інформацію про витрати операційної діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності", зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговчих господарств, дитячих дошкільних установ, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого і культурного призначення.

На цьому субрахунку також відображають суми податку на додану вартість, що підлягають відшкодуванню за рахунок підприємства, виплати у зв'язку з каліцтвом, матеріальну допомогу особам, що не знаходяться в обліковому списку підприємства, придбання санаторно-курортних путівок для працівників підприємства, витрати на проведення ювілейних дат, професійних свят та інші витрати за рахунок прибутку підприємства.

За дебетом субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" відображають визнані витрати, за кредитом – списання витрат на фінансові результати основної діяльності підприємства.

Бухгалтерські проводки з обліку інших витрат операційної діяльності наведені в табл. 20.

Таблиця 20

Господарські операції обліку інших витрат операційної діяльності

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Первинні документи
	дебет	кредит	
Списано запаси на витрати житлово-комунального господарства, будинку відпочинку	949	20	Накладна
Списано МШП на витрати Будинку культури	949	22	Накладна
Виплачено матеріальну допомогу особі, що не працює на підприємстві	949	301	Видатковий касовий ордер
Відображено послуги з водопостачання для житлово-комунального господарства	949	631	Рахунок
Списано інші операційні витрати на фінансовий результат	791	949	Бухгалтерська довідка

Облік витрат фінансової діяльності

Бухгалтерський облік забезпечує узагальнення фінансових витрат, а точніше – витрат фінансової діяльності за допомогою синтетичного рахунку 95 "Фінансові витрати". За дебетом рахунку 95 "Фінансові витрати" і його субрахунків відображають суми визнаних витрат, за кредитом – списання на субрахунок 792 "Результат фінансових операцій".

На субрахунку 951 "Відсотки за кредит" здійснюють облік витрат, пов'язаних з нарахуванням і сплатою відсотків за користування кредитами банків.

На субрахунку 952 "Інші фінансові витрати" здійснюють облік витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням і обігом власних акцій, облігацій та інших цінних паперів, а також нарахуванням відсотків за договорами кредитування не з банківськими структурами, фінансового лізингу та ін.

Синтетичний облік витрат фінансової діяльності ведуть у першому розділі Журналу 5.

Для обліку витрат фінансової діяльності підприємства також використовують рахунок 96 "Втрати від участі в капіталі". На рахунку 96 здійснюють облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких здійснюють за методом участі в капіталі, що виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства. Основні вимоги до обліку інвестицій викладені в П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції".

На субрахунку 961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства" здійснюють облік втрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків або зменшення власного капіталу асоційованих підприємств унаслідок інших подій (переоцінки необоротних активів та інвестицій і т. п.).

Приклад 19. Асоційоване підприємство здійснило уцінку основних засобів на суму 7 350 грн. На підставі матеріалів переоцінки підприємство-інвестор зменшило свою частку інвестування в асоційоване підприємство. Відображаємо в обліку цю операцію такими бухгалтерськими проводками:

1) зменшена частка довгострокових фінансових інвестицій в асоційоване підприємство:

дебет 961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства";

кредит 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі";

2) віднесені на фінансові результати втрати від участі в капіталі:

дебет 792 "Результат фінансових операцій";

кредит 961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства".

На субрахунку 962 "Втрати від спільної діяльності" здійснюють облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема в результаті одержання спільними підприємствами збитків або зменшення їхнього власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінки необоротних активів та інвестицій і т. п.).

Приклад 20. Підприємство-інвестор веде спільну діяльність з надання рекламних послуг. Облік інвестицій ведуть за методом участі в капіталі. За підсумками звітного періоду від спільної діяльності отриманий збиток у сумі 3 290 грн. Ця операція відображається в обліку такими бухгалтерськими проводками:

1) зменшена частка фінансових інвестицій у спільну діяльність підприємства:

дебет 962 "Втрати від спільної діяльності";

кредит 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі";

2) віднесені на фінансові результати втрати від участі в капіталі:

дебет 792 "Результат фінансових операцій";

кредит 962 "Втрати від спільної діяльності".

На субрахунку 963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства" здійснюють облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема в результаті одержання дочірніми підприємствами збитків або зменшення їхнього власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінки необоротних активів та інвестицій і т. п.).

Облік витрат інвестиційної діяльності

До витрат інвестиційної діяльності відносяться: втрати від зміни вартості фінансових інструментів; собівартість реалізованих фінансових інвестицій; втрати від зменшення корисності активів; втрати від неопераційних курсових різниць; уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій; списання необоротних активів; інші витрати звичайної діяльності та ін.

У бухгалтерському обліку, згідно Плану рахунків, витрати інвестиційної діяльності обліковують на рахунку 97 "Інші витрати".

За дебетом субрахунків до рахунка 97 "Інші витрати" відображають визнані понесені підприємством витрати, а за кредитом – списання накопичених витрат на фінансовий результат, тобто в дебет субрахунку 793 "Результат іншої діяльності". Синтетичний облік за рахунком 97 "Інші витрати" здійснюють у Журналі 5.

На субрахунку 970 "Витрати від зміни вартості фінансових інструментів" підприємства, крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, узагальнюють інформацію про витрати від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюють за справедливою вартістю.

На субрахунку 971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій" відображають балансову вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату реалізації), а також витрати, пов'язані з їхньою реалізацією.

Приклад 21. Підприємство реалізувало акції та облигації, придбані в третіх осіб. Балансова вартість реалізованих акцій на дату продажу становила 12 000 грн і облигацій 5 000 грн. Реалізація проводилася через брокерську фірму, якій сплачено 370 грн за посередницькі послуги.

Операції з обліку реалізації фінансових інвестицій наведені в табл. 21.

Таблиця 21

Господарські операції з обліку реалізації фінансових інвестицій

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Суми, грн
	дебет	кредит	
Списано балансову вартість реалізованих акцій	971	143	12 000
Списано балансову вартість реалізованих облигацій	971	352	5 000
Акцептовано рахунок брокерської фірми за послуги з реалізації інвестицій	971	685	370
Перераховано брокерській фірмі за надані послуги	685	311	370
Віднесено на фінансові результати собівартість реалізованих інвестицій і витрати по їх реалізації	793	971	17 370

На субрахунку 972 "Втрати від зменшення корисності активів" обліковують втрати від зменшення корисності активів відповідно до П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів".

На субрахунку 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць" обліковують витрати підприємства у вигляді втрат від курсових різниць під час перерахування активів і зобов'язань, що виникли у процесі здійснення фінансової та інвестиційної діяльності. Наприклад, від операцій, пов'язаних з одержанням і поверненням кредиту. За дебетом цього субрахунку відображають втрати від неопераційних курсових різниць, а за кредитом – списання суми втрат на фінансовий результат, тобто в дебет субрахунку 793 "Результат іншої діяльності".

На субрахунку 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" обліковують суми уцінки необоротних активів (основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів) і фінансових інвестицій.

Бухгалтерські проводки з обліку уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій наведені в табл. 22.

Таблиця 22

Господарські операції з обліку уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Первинні документи
	дебет	кредит	
Проведено уцінку основних засобів	975	10	Акт переоцінки
Проведено уцінку інших необоротних матеріальних активів	975	11	Акт переоцінки
Проведено уцінку нематеріальних активів	975	12	
Проведено уцінку незавершених капітальних інвестицій	975	15	
Витрати по уцінці необоротних активів списано на фінансовий результат	793	975	Бухгалтерська довідка

На субрахунку 976 "Списання необоротних активів" обліковують залишкову вартість списаних основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів, а також витрати, пов'язані з їхньою ліквідацією (розбирання, демонтаж та ін.).

Приклад 22. Підприємство ліквідує: повністю зношену будівлю складу, первісна вартість якої 160 400 грн. Витрати на її розбирання склали 3 250 грн, зокрема на заробітну плату робітникам – 1 200 грн, нарахування ЄСВ у розмірі 22 % від нарахованої заробітної плати робітником – 342 грн і послуги транспортної організації – 1 786 грн;

токарний верстат, первісна вартість якого 16 200 грн, знос на дату ліквідації – 15 600 грн. Витрати по демонтажу верстата, виконаний підрядною організацією, становили 650 грн;

Операції з обліку ліквідації основних засобів наведені в табл. 23.

На субрахунку 977 "Інші витрати діяльності" обліковують інші витрати діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 "Інші витрати". До таких витрат слід віднести відрахування на утримання вищих ланок управління та інших організацій, благодійні витрати, витрати від операцій з векселями й ін.

Господарські операції з обліку ліквідації основних засобів

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Суми, грн
	дебет	кредит	
Нараховано заробітну плату робітникам за розбирання будівлі складу	976	661	1 200
Проведено нарахування ЄСВ на заробітну плату	976	651	264
Акцептовано рахунок транспортної організації за послуги, пов'язані з ліквідацією будівлі складу	976	685	1 786
Списано залишкову вартість ліквідованого токарного верстата	976	104	600
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на залишкову вартість верстата	976	641	120
Акцептовано рахунок підрядної організації за роботу з демонтажу верстата	976	631	650
Списано на фінансовий результат витрати з ліквідації основних засобів	793	976	4 620

Приклад 23. Підприємство надало благодійну допомогу лікарні в сумі 10 000 грн, також нарахувало та перерахувало своїй вищій організації на її утримання 4 500 грн.

Операції по відображенню в обліку інших витрат діяльності наведені в табл. 24.

Таблиця 24

Господарські операції з обліку інших витрат діяльності

Зміст господарських операцій	Кореспонденції рахунків		Суми, грн
	дебет	кредит	
З поточного рахунку перераховано благодійну допомогу лікарні	977	311	10 000
Здійснено відрахування на утримання вищої організації	977	685	4 500
Перераховано відрахування вищої організації	685	311	4 500
Інші витрати діяльності списано на фінансовий результат	793	977	14 500

Визначення фінансових результатів діяльності

Фінансовими результатами діяльності будь-якого підприємства є прибуток або збиток. Фінансовий результат у бухгалтерському обліку визначається порівнянням суми отриманих доходів і витрат, понесених для одержання цих доходів.

Оскільки доходи і витрати діяльності в обліку відображаються за видами діяльності на відповідних рахунках класів 7 та 9, то і фінансові результати поточного звітного періоду формуються на окремих субрахунках рахунка 79 "Фінансові результати" у такий спосіб:

791 "Результат операційної діяльності";

792 "Результат фінансових операцій";

793 "Результат іншої діяльності".

Завдяки цьому в обліку отримують інформацію про фінансові результати за видами діяльності, тобто за сукупністю економічно однорідних операцій.

За кредитом рахунку 79 "Фінансові результати" обліковують суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунку 79 "Фінансові результати" під час його закриття списують на рахунок 44 "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)".

На субрахунку 791 "Результат операційної діяльності" визначають прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображають у порядку закриття рахунків суми доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та іншої операційної діяльності (рахунків 70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний дохід"), за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (рахунків 90 "Собівартість реалізації", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності").

На субрахунку 792 "Результат фінансових операцій" визначають прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображають списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів (рахунків 72 "Дохід від участі в капіталі", 73 "Інші фінансові доходи"), за дебетом –

списання фінансових витрат з рахунків 95 "Фінансові витрати" і 96 "Втрати від участі в капіталі".

На субрахунку 793 "Результат іншої діяльності" обліковують прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображають списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства (рахунок 74 "Інші доходи"), за дебетом – списання витрат з рахунку 97 "Інші витрати".

Завдання для самостійної роботи

Завдання 1. За даними про господарські операції підприємства "Акцент", наведеними у табл. 25 необхідно скласти бухгалтерські проводки по відображенню в обліку формування виробничої собівартості продукції, вказати первинні документи, розрахувати необхідні суми та визначити фінансовий результат реалізації продукції, заповнити Журнал 5, Журнал 6 за формою, наведеною в додатку В.

Таблиця 25

Господарські операції підприємства "Акцент"

Зміст господарських операцій	Суми, грн
1. Витрачено сировину та матеріали на виробництво готової продукції	25 000
2. Відпущено МШП у цехи основного виробництва	2 500
3. Нараховано знос виробничого устаткування	13 500
4. Нараховано заробітну плату працівникам основного виробництва	17 000
5. Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівників основного виробництва	6 460
6. Прийнято до оплати рахунки за електроенергію, опалення і водопостачання цехів	3 000
7. Відображені витрати на відрядження начальника цеха	780
8. Нараховано заробітну плату обслуговочому персоналу й апарату управління цехом	9 200
9. Нараховано ЄСВ на заробітну плату обслуговчого персоналу й апарату управління цехом	3 496
10. Нараховано знос будівлі виробничих цехів	3 450
11. Суму загальновиробничих витрат списано на виробництво	–
12. Випущено з виробництва готову продукцію та визначено її виробничу собівартість	–
13. Уся виготовлена продукція була реалізована покупцю, відображено дохід від її реалізації	132 000
14. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	–
15. Списано собівартість реалізованої готової продукції	–
16. Списано на фінансові результати дохід від реалізації продукції	–
17. Списано на фінансові результати собівартість реалізованої продукції	–
18. Визначено фінансовий результат операційної діяльності	–

Завдання 2. Підприємство-виробник у звітному періоді здійснило витрати, пов'язані з реалізацією власної продукції. За умовами договору підприємство-виробник зобов'язане здійснити доставку продукції покупцю. Підприємство скористалось послугами автотранспортного підприємства. Вартість реалізованої продукції складає 24 000 грн (у т. ч. ПДВ – 4 000 грн). Витрати, пов'язані з доставкою продукції покупцю, склали 600 грн (у т. ч. ПДВ – 100 грн). Фактична собівартість реалізованої продукції становить 17 500 грн.

Необхідно скласти бухгалтерські проводки по відображенню в обліку операцій по реалізації продукції та визначити фінансовий результат реалізації.

Завдання 3. Підприємство-виробник отримало на поточний рахунок попередню оплату від покупця в сумі 40 980 грн, у т. ч. ПДВ. Продукція була відвантажена покупцю. Собівартість реалізованої продукції становила 31 000 грн. Транспортування продукції здійснило підприємство-виробник. Під час цього були здійснені такі витрати: бензин – на суму 430 грн, заробітна плата – 310 грн, ЄСВ – 118 грн.

Необхідно скласти бухгалтерські проводки по відображенню в обліку операцій з реалізації продукції на умовах попередньої оплати та визначити фінансовий результат реалізації.

Завдання 4. Автотранспортне підприємство надало послуги по перевезенню товару на умовах попередньої оплати на суму 900 грн (у т. ч. ПДВ – 150 грн). Фактична собівартість автопослуг становила 650 грн.

Необхідно скласти бухгалтерські проводки по відображенню в обліку операцій з надання послуг, визначити фінансовий результат.

Завдання 5. Підприємством на умовах передоплати на експорт відвантажений товар, договірна вартість якого 1 000 дол. Курс НБУ на дату відвантаження товару – 27,40 грн за 1 дол. Собівартість товару – 19 000 грн. Митні збори становили 1 000 грн. Курс НБУ на дату оплати становив 27,34 грн.

Необхідно відобразити операції в обліку та вказати первинні документи, в яких відображаються відповідні операції.

Завдання 6. Підприємством на умовах наступної оплати відвантажений товар на експорт, договірна вартість якого 1 000 дол. Курс НБУ на дату

відвантаження товару – 27,4 грн. за 1 дол. Собівартість товару – 19 000 грн. Митні збори склали 1 000 грн. Курс НБУ на дату оплати склав 27,34 грн.

Необхідно відобразити операції в обліку та вказати первинні документи, в яких відображаються відповідні операції.

Завдання 7. Підприємством за договором купівлі-продажу одержана передоплата у розмірі 18 000 грн (у т. ч. ПДВ – 3 000 грн). На підтвердження податкових зобов'язань виписана податкова накладна. Проте на прохання покупця продукція відвантажена в меншій кількості на суму 14 790 грн (у т. ч. ПДВ – 2 465 грн). У договір купівлі-продажу внесені відповідні зміни. Надлишкова сума передоплати (3 200 грн) повернена покупцю. Виписаний розрахунок коригування сум податку на додану вартість. Собівартість відвантаженої продукції становила 9 000 грн.

Необхідно відобразити господарські операції в бухгалтерському обліку та вказати відповідні первинні документи.

Завдання 8. Підприємство вирішило реалізувати зайві запасні частини, придбані раніше для основної діяльності. Первинна вартість запчастин становила 18 000 грн. Вартість продажу запасних частин – 24 000 грн, у т. ч. ПДВ.

Необхідно відобразити операції в обліку та вказати первинні документи, в яких відображені відповідні операції.

Завдання 9. У табл. 26 наведено витрати підприємства. Необхідно скласти бухгалтерські проводки по відображенню витрат підприємства, підрахувати суми загальнопромислових, адміністративних витрат і витрат на збут.

Таблиця 26

Витрати підприємства

Статті витрат	Суми, грн
1	2
1. Відображено витрати на телефонний зв'язок	2 180
2. Витрачено матеріали на ремонт тари	3 120
3. Нараховано заробітну плату обслуговчому персоналу цеха	49 500
4. Нараховано ЄСВ на заробітну плату обслуговчого персоналу цеха	10 890
5. Відображено витрати на відрядження директора підприємства	2 150
6. Отримано рахунок рекламної компанії за рекламу продукції підприємства	13 800

1	2
7. Нараховано знос будівлі цеху	12 300
8. Нараховано заробітну плату збутовому персоналу підприємства	36 200
9. Нараховано ЄСВ на заробітну плату збутового персоналу цеху	7 356
10. Витрачено запчастини на ремонт обладнання цеху	2 570
11. Відображено витрати на відрядження менеджера з продажів	1 630
12. Нараховано амортизацію програмного забезпечення, що використовується бухгалтерією підприємства	480
13. Сплачено банку за розрахунково-касове обслуговування підприємства	250
14. Нараховано заробітну плату апарату управління підприємством	48 000
15. Нараховано ЄСВ на заробітну плату апарату управління підприємством	10 560
16. Отримано рахунки за оплату послуг з опалення, освітлення, водопостачання підприємства	25 450
17. Нараховано знос торговельного обладнання	13 100
18. Нараховано знос офісного обладнання	12 800
19. Відображено витрати з ремонту приміщення цеху, який здійснює підрядник	28 300
20. Відображено витрати зі страхування майна підприємства	12 000

Завдання 10. У квітні поточного року на підприємстві здійснили уцінку матеріалів у зв'язку з частковою втратою їхніх первинних властивостей. Первинна вартість матеріалів складала 3 200 грн, сума уцінки склала 500 грн. Проте, в травні цього самого року ці матеріали були дооцінені на 200 грн.

Необхідно відобразити операції в обліку та вказати первинні документи, в яких відображаються відповідні операції.

Завдання 11. Під час інвентаризації на підприємстві виявлена нестача товарів на суму 320 грн, зокрема торговельна націнка – 30 грн. Винною особою є матеріально відповідальна особа, яка суму нестачі внесла в касу підприємства.

Необхідно відобразити операції в обліку та вказати первинні документи, в яких відображаються відповідні операції.

Завдання 12. Підприємство імпортує товар, договірна вартість якого 1 000 дол. Курс НБУ на дату отримання товару – 27,40 грн за 1 дол. У процесі перетину товаром митного кордону нараховано митні збори в сумі 680 грн, ПДВ – 6 200 грн. Курс НБУ на дату оплати склав 27,43 грн.

Необхідно відобразити операції в обліку та вказати первинні документи, у яких відображаються відповідні операції.

Завдання 13. Підприємство на умовах передоплати імпортує товар, договірна вартість якого 1 000 дол. Курс НБУ на дату отримання товару – 27,40 грн. за 1 дол. При перетині товаром митного кордону нараховано митні збори в сумі 680 грн, ПДВ – 6 134 грн. Курс НБУ на дату оплати становив 27,43 грн.

Необхідно відобразити операції в обліку та вказати первинні документи, в яких відображаються відповідні операції.

Завдання 14 У підприємства на поточному рахунку обліковано іноземну валюту в сумі 4 000 дол. США, яка була перерахована по курсу НБУ 26,8 грн за 1 дол. США на дату балансу. З метою своєчасного розрахунку з підрядною організацією ухвалено рішення продати валюту. Курс НБУ на дату перерахування валюти на продаж становив 26,8 грн за 1 дол. США, а на дату продажу – 26,5 грн за 1 дол. США. Курс продажу валюти на біржі становив 26,4 грн за 1 дол. США. Комісійну винагороду в сумі 300 грн утримано банком із суми виручки, зарахованої від продажу валюти.

Необхідно скласти бухгалтерські проводки по відображенню в обліку операцій із продажу іноземної валюти.

Завдання 15. У підприємства на поточному рахунку обліковується іноземна валюта в сумі 3 000 дол. США, яка була перерахована по курсу НБУ 27,3 грн за 1 дол. США на дату балансу. З метою своєчасного розрахунку з підрядною організацією ухвалено рішення продати валюту. Курс НБУ на дату перерахування валюти на продаж становив 27,3 грн за 1 дол. США, а на дату продажу – 27,3 грн за 1 дол. США. Курс продажу валюти на біржі становив 24,1 грн за 1 дол. США. Комісійна винагорода в сумі 350 грн утримана банком із суми виручки, зарахованої від продажу валюти.

Необхідно скласти бухгалтерські проводки по відображенню в обліку операцій з продажу іноземної валюти.

Завдання 16. У вересні минулого року підприємство "Альфа" придбало 10 000 акцій підприємства "Омега" за номінальною вартістю 8 грн кожна на суму 80 000 грн. Відомо, що частка володіння підприємства

"Альфа" у власності підприємства "Омега" становить 30 %. Облік ведеться за методом участі в капіталі. За результатами поточного року підприємство "Омега" одержало чистий прибуток у сумі 90 000 грн і оголосило про виплату дивідендів на суму 50 000 грн.

Необхідно визначити дохід або втрати, одержані від участі в капіталі та відобразити операції в обліку підприємства "Альфа".

Завдання 17. У грудні минулого року підприємство "Альфа" придбало 10 000 акцій підприємства "Омега" за номінальною вартістю 8 грн кожна на суму 80 000 грн. Відомо, що частка володіння підприємства "Альфа" у власності підприємства "Омега" становить 30 %. Облік ведеться за методом участі в капіталі. За результатами поточного року підприємство "Омега" одержало чистий збиток у сумі 30 000 грн.

Необхідно визначити дохід або втрати, одержані від участі в капіталі та відобразити операції в обліку підприємства "Альфа".

Задача 18. Підприємство продає легковий автомобіль за 123 240 грн, у т. ч. ПДВ – 20 540 грн. Первинна вартість авто – 225 000 грн, сума нарахованого зносу – 154 000 грн.

Необхідно відобразити операції в обліку та вказати первинні документи, в яких відображаються відповідні операції.

Завдання 19. Підприємство ухвалило рішення про ліквідацію об'єкта основних засобів (комп'ютера) у зв'язку з моральним зносом. Первинна вартість комп'ютера становить 13 000 грн, сума накопиченого зносу – 12500 грн. Сума витрат, пов'язаних з ліквідацією (зарплата з відрахуваннями) становить 650 грн, вартість оприбуткованих запчастин – 220 грн.

Необхідно відобразити операції в обліку та вказати первинні документи, в яких відображено відповідні операції.

Завдання 20. Підприємство "Акація" надає підприємству "Клен" швейне устаткування на умовах операційної оренди. Вартість послуг з надання в оренду основних засобів становить 6 600 грн (у т. ч. ПДВ – 1 100 грн). Згідно з договором оренди оплата послуг орендарем здійснюється готівкою до каси підприємства.

Необхідно відобразити операції в обліку в орендодавця та вказати відповідні первинні документи.

Завдання 21. На складі підприємства "Аріо" на початок місяця обліковувалась готова продукція за фактичною собівартістю 36 084 грн. Відхилення фактичної собівартості від вартості за продажними цінами на початок місяця становило 4 300 грн. У звітному місяці було випущено готової продукції за фактичною собівартістю на 380 918 грн і в цінах продажу – 457 484 грн.

Від покупців на поточний рахунок підприємства зарахований аванс у сумі 430 000 грн, у т. ч. ПДВ. За місяць підприємством реалізована готова продукція покупцям за продажними цінами на суму 480 000 грн, у т. ч. ПДВ. У кінці місяця покупці погасили залишок заборгованості за продукцію.

У цьому самому місяці підприємство "Аріо" надало підприємству "Знак" устаткування на умовах операційної оренди терміном на один рік. Вартість послуг з надання в оренду основних засобів становить 32 400 грн, у т. ч. ПДВ. Згідно з договором оренди оплата послуг орендарем проводиться шляхом перерахування коштів на рахунок у банку за весь період оренди.

Також на підприємстві "Аріо" проведена уцінка матеріалів на суму 150 грн та відображена дооцінка запасних частин, які були уцінені в минулому році на суму 220 грн.

Необхідно: 1) розрахувати фактичну собівартість реалізованої продукції та визначити залишки готової продукції на кінець місяця; відобразити бухгалтерськими проводками випуск продукції та її реалізацію; 2) скласти кореспонденцію рахунків з надання в операційну оренду устаткування та переоцінки матеріальних цінностей; 3) списати доходи і витрати на фінансовий результат підприємства та визначити його; 4) сформулювати рішення бухгалтера по відображенню проведених операцій у відповідних первинних документах та облікових регістрах.

Завдання 22. Підприємства "Гранд" займається виготовленням і реалізацією продукції. Господарські операції, які відбулися на підприємстві "Гранд" за звітний період, відображені у табл. 27.

Необхідно:

скласти журнал господарських операцій, вказати первинні документи та визначити необхідні суми на підставі даних табл. 27;

заповнити Журнал 6 (додаток В) і Журнал 7 (додаток Г) за наведеними господарськими операціями.

**Реєстр господарських операцій підприємства "Гранд"
за перший квартал звітнього року**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн
1	Отримано дохід від реалізації продукції	36 000
2	Нараховано податкове зобов'язання по ПДВ	
3	Відображено виробничу собівартість продукції	26 000
4	Віднесено дохід від реалізації продукції на фінансові результати	
5	Списано собівартість реалізованої продукції	
6	Нараховано дивіденди до виплати за володіння акціями АТ "Альфа"	18 000
7	Одержано дивіденди на поточний рахунок	18 000
8	Списано на фінансові результати одержані дивіденди	
9	Нараховано банком відсотки за користування коштами підприємства	3 000
10	Інші фінансові доходи віднесено на фінансовий результат	
11	Оприбутковано безоплатно отримані матеріали за справедливою вартістю	9 000
12	Списано суму доходу на фінансовий результат	
13	Списано залишкову вартість ліквідованого станка	12 600
14	Списано суму зносу ліквідованого станка	18 000
15	Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією станка	690
16	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на залишкову вартість ліквідованого станка	
17	На фінансові результати віднесено витрати, пов'язані з ліквідацією необоротного активу	
18	Оприбутковано металобрухт від ліквідації станка	35
19	Відображено дохід від ліквідації станка	
20	Нараховано податок на прибуток	
21	Списано податок на прибуток на фінансові результати	
22	Відображено прибуток (збиток) підприємства за звітний період	

Завдання 23. У табл. 28 наведено господарські операції, які відбулися на підприємстві "Фарт" за минулий квартал.

Необхідно:

- 1) скласти журнал господарських операцій, вказати первинні документи та визначити необхідні суми на підставі даних табл. 28;
- 2) заповнити Журнал 6 (додаток В) та Журнал 7 (додаток Д) за наведеними господарськими операціями.

Господарські операції підприємства "Фарт" за квартал

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн
1	2	3
Операційна діяльність		
1	Реалізовано продукцію покупцям	186 600
2	Нараховано податкове зобов'язання по ПДВ	
3	Реалізовано зайві виробничі запаси	6 000
4	Нараховано податкове зобов'язання по ПДВ	
5	Оприбутковано запаси, які раніше не обліковувались на балансі	150
6	Списано собівартість реалізованих виробничих запасів	3 800
7	Відображено в обліку списання нестачі товарів	280
8	Суму нестачі товарів віднесено на винну особу	280
9	Зараховано на поточний рахунок пеню за невиконання умов договору	150
10	Відображено створення резерву сумнівних боргів	5 000
11	Списано безнадійну дебіторську заборгованість за рахунок створеного резерву	2 000
12	Нараховано плату за надання в операційну оренду приміщення	3 400
13	Нараховано податкове зобов'язання по ПДВ	
14	Відображено витрати від операційних курсових різниць по дебіторській заборгованості за товари	55
15	Відображено дохід від операційних курсових різниць по кредиторській заборгованості з постачальниками за матеріали	60
16	Списано на фінансові результати витрати від операційної діяльності	
17	Списано на фінансові результати доходи від операційної діяльності	
18	Відображено результат операційної діяльності підприємства	
Фінансова діяльність		
19	Визнано дохід від фінансових операцій по отриманню відсотків за депозитом	600
20	Нараховані відсотки за користування банківськими позиками	300
21	Нараховані фінансові витрати у вигляді відсотків за договором фінансового лізингу	650
22	Списано на фінансові результати витрати від фінансових операцій	
23	Списано на фінансові результати доходи від фінансових операцій	
24	Відображено результат фінансових операцій підприємства	
Інвестиційна діяльність		
25	Визнано дохід від безоплатно отриманих необоротних активів у сумі нарахованої амортизації	1 235

Закінчення табл. 28

1	2	3
26	Списано залишкову вартість ліквідованого устаткування	2 450
27	Списано суму зносу ліквідованого устаткування	13 640
28	Нараховано податкове зобов'язання по ПДВ на залишкову вартість ліквідованого устаткування	
29	Відображено дохід від реалізації поточних фінансових інвестицій	2 880
30	Списано вартість реалізованих поточних фінансових інвестицій	1 500
31	Списано на фінансові результати витрати від іншої діяльності	
32	Списано на фінансові результати доходи від іншої діяльності	
33	Відображено результат іншої діяльності підприємства	
34	Нараховано податок на прибуток за звітний квартал	
35	Віднесено на фінансовий результат суму нарахованого податку на прибуток	
36	Відображено нерозподілений прибуток (непокритий збиток) за звітний квартал	
37	Перераховано до бюджету суму нарахованого податку на прибуток	

Рекомендована література

1. Сук Л. К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – Київ : Знання, 2015. – 647 с.
2. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник / Н. М. Ткаченко. – Київ : Алерта, 2016. – 928 с.
3. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь та ін. – 4-те вид., доп. і перероб. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.
4. Шара Є. Ю. Фінансовий облік II : посіб. / Є. Ю. Шара, І. Є. Соколовська-Гонтаренко. – Київ : Видавництво "Центр учбової літератури", 2016. – 308 с.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.kiev.ua.
8. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/nk/>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу : www.kiev.rada.gov.ua.

Додатки

Додаток А

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід"

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

3. Це Положення (стандарт) не поширюється на доходи, пов'язані з: договорами оренди; дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються методом участі в капіталі;

страховою діяльністю; змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань, а також з ліквідацією (продажем, погашенням) указаних активів і зобов'язань;

змінами вартості інших поточних активів; первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції;

видобуванням корисних копалин.

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Проценти – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

Роялті – будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включно з комп'ютерними програмами, інші записи на носіях інформації, відео- або

аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

Дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їхньої участі у власному капіталі підприємства.

Балансова вартість валюти – вартість іноземної валюти, визначена за валютним курсом грошової одиниці України до іноземної валюти на дату здійснення господарської операції або на дату складання балансу.

Визнання та класифікація доходу

5. Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Критерії визнання доходу, наведені в цьому Положенні (стандарті), застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії потрібно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції (операцій).

6. Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

6.1. Сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів.

6.2. Сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо.

6.3. Сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг).

6.4. Сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг).

6.5. Сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором.

6.6. Надходження, що належать іншим особам.

6.7. Надходження від первинного розміщення цінних паперів.

6.8. Сума балансової вартості валюти.

7. Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

інші операційні доходи;

фінансові доходи;

інші доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

До складу фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

До складу інших доходів, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

8. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

9. Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість.

10. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

можливості достовірної оцінки доходу;

імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;

можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;

можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

11. Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться:

вивченням виконаної роботи;

визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

12. Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

13. Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

14. Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазнаних витрат, то дохід не визнається, а зазані витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

15. Визначений дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість". Доходом визнається сума зобов'язання, яке не підлягає погашенню.

16. Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування.

17. Отримане цільове фінансування (у тому числі кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств) визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

18. Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

19. Цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

20. Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо:

імовірно надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;

дохід може бути достовірно оцінений.

Такий дохід має визнаватися у такому порядку:

проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами з урахуванням економічного змісту відповідної угоди;

роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;

дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Оцінка доходу

21. Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

Якщо безоплатно отриманий актив забезпечує надходження економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то доходи визнаються на систематичній основі (наприклад, у сумі нарахованої амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

22. У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів.

23. Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

24. Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт,

послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

Розкриття інформації про доходи у примітках до фінансової звітності

25. У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) така інформація:

25.1. Облікова політика щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності.

25.2. Розподіл доходу за кожною групою доходів згідно з пунктом 7 цього Положення (стандарту).

25.3. Сума доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів відповідно до підпункту 25.2 цього Положення (стандарту).

25.4. Частка доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати"

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) незалежно від форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

3. Положення (стандарт) 16 застосовується до обліку витрат за будівельними контрактами з урахуванням особливостей їх визнання і складу, установлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти". Положення (стандарт) 16 не поширюється на витрати, пов'язані з первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції.

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат.

Прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Визнання витрат

5. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

6. Витратами звітнього періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

7. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітнього періоду, в якому вони були здійснені.

8. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

9. Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

9.1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.

9.2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

9.3. Погашення одержаних позик.

9.4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 цього Положення (стандарту).

9.5. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

9.6. Балансова вартість валюти.

Склад витрат

10. Собівартість реалізованих товарів визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси".

11. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітнього періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати;

прямі витрати на оплату праці;
інші прямі витрати;
змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливу вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

12. До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, викладеному в пункті 11 цього Положення (стандарту).

13. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

14. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

15. До складу загальновиробничих витрат включаються:

15.1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).

15.2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

15.3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

15.4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

15.5. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

15.6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

15.7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

15.8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

15.9. Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

16. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загально-

виробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загально-виробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загально-виробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Приклад розподілу загально-виробничих витрат наведено в додатку 1 до цього Положення (стандарту).

Перелік і склад змінних і постійних загально-виробничих витрат устанавлюються підприємством.

17. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

18. До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

витрати на врегулювання спорів у судових органах;

податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;

інші витрати загальногосподарського призначення.

19. Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

витрати на ремонт тари;

оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

витрати на передпродажну підготовку товарів;

витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;

витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;

інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До складу витрат на збут у торговельних організаціях включаються витрати обігу, за винятком витрат, наведених у пунктах 18, 20 і 27 цього Положення (стандарту).

20. До інших операційних витрат включаються:

витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи";

абзац третій пункту 20 виключено

собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

втрати від знецінення запасів;

нестачі й втрати від псування цінностей;

визнані штрафи, пеня, неустойка;

витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

інші витрати операційної діяльності.

21. Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

матеріальні затрати;

витрати на оплату праці;

відрахування на соціальні заходи;

амортизація;

інші операційні витрати.

22. До складу елемента "Матеріальні затрати" включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

сировини й основних матеріалів;

купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;

палива й енергії;

будівельних матеріалів;

запасних частин;

тари й тарних матеріалів;

допоміжних та інших матеріалів.

Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елемента операційних витрат "Матеріальні затрати".

23. До складу елемента "Витрати на оплату праці" включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

24. До складу елемента "Відрахування на соціальні заходи" включаються: відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

25. До складу елемента "Амортизація" включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

26. До складу елемента "Інші операційні витрати" включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених в пп. 22 - 25 цього Положення (стандарту), зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

27. До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати").

28. Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі. Приклад розрахунку втрат від участі в капіталі наведено в додатку 2 до цього Положення (стандарту).

29. До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);

втрати від зменшення корисності необоротних активів;

втрати від безоплатної передачі необоротних активів;

втрати від неопераційних курсових різниць;

сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;

витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);

залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;

інші витрати діяльності.

30. Податки на прибуток визнаються витратами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток".

Розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності

31. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про: склад і суму витрат, відображених у статтях "Інші операційні витрати" та "Інші витрати" Звіту про фінансові результати;

склад і суму витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками).

Додаток 1
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 16 "Витрати"

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат

№ п/п	Показники	Усього	На одиницю бази розподілу (1 машино-година)	Включення загальновиробничих витрат до	
				витрат на виробництво продукції (рахунок 23 "Виробництво"), грн	собівартості реалізованої продукції (рахунок 90 "Собівартість реалізації"), грн
1	2	3	4	5	6
1	База розподілу за нормальною потужністю, машино-години	10 000	X	X	X
	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн	70 000			
	з них:				
2	змінні	50 000		X	X
3	(ряд. 3 гр. 4 = ряд. 2 гр. 3 : ряд. 1 гр. 3)		5		
4	постійні	20 000		X	X
5	(ряд. 5 гр. 4 = ряд. 4 гр. 3 : ряд. 1 гр. 3)		2		
	База розподілу за фактичною потужністю, машино-години				
6	1-й звітний період	8 000	X	X	X
7	2-й звітний період	10 500	X	X	X
	Фактичні загальновиробничі витрати, грн:				

Закінчення додатка Б

1	2	3	4	5	6
8	1-й звітний період	68 100			
	з них:				
9	змінні	48 000	X	48 000	X
10	постійні – усього (ряд. 8 гр. 3 - ряд. 9 гр. 3)	20 100	X	X	X
	у тому числі:				
10.1	постійні розподілені (ряд. 6 гр. 3 x ряд. 5 гр. 4)	16 000	X	16 000	X
10.2	постійні нерозподілені (ряд. 10 гр. 3 - ряд. 10.1 гр. 3)	4 100	X	X	4 100
11	2-й звітний період	77 950			
	з них:				
12	змінні	57 750	X	57 750	X
13	постійні – усього (ряд. 11 гр. 3 - ряд. 12 гр. 3)	20 200	X	X	X
	у тому числі:				
13.1	постійні розподілені (ряд. 7 гр. 3 x ряд. 5 гр. 4), але не більше суми фактичних постійних загальновиробничих витрат	20 200	X	20 200	X
13.2	постійні нерозподілені (ряд. 13 гр. 3 - ряд. 13.1 гр. 3)	0	X	X	0

Додаток 2 до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати"

Розрахунок втрат від участі в капіталі

Назва спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства	Частка в капіталі (відсоток голосів) спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства, що належить підприємству	Сума збитку спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства у звітному періоді (тис. грн)	Втрати від участі в капіталі (тис. грн)
Підприємство 1	26	10 000	2 600*
Підприємство 2	44	3 000	1 320*
Разом	X	13 000	3 920

*Але не більше балансової вартості фінансових інвестицій.

Зміст

Вступ.....	3
Методичні рекомендації до виконання завдань	5
Визнання та оцінювання доходів і витрат.....	5
Облік доходів основної діяльності	9
Облік інших доходів операційної діяльності	12
Облік доходів фінансової діяльності.....	20
Облік доходів інвестиційної діяльності	23
Облік витрат основної діяльності.....	27
Інші операційні витрати, їхній склад та облік	32
Облік витрат фінансової діяльності	38
Облік витрат інвестиційної діяльності.....	40
Визначення фінансових результатів діяльності.....	44
Завдання для самостійної роботи.....	45
Рекомендована література.....	55
Додатки.....	57

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

**Методичні рекомендації
до самостійної роботи
з обліку доходів, витрат
і фінансових результатів
діяльності підприємства
для студентів спеціальності
071 "Облік і оподаткування"
першого (бакалаврського) рівня**

Самостійне електронне текстове мережеве видання

Укладачі: **Маляревський** Юрій Дмитрович
Безкоровайна Лідія Василівна

Відповідальний за видання *А. А. Пилипенко*

Редактор *А. С. Ширініна*

Коректор *А. С. Ширініна*

План 2019 р. Поз. № 8 ЕВ. Обсяг 77 с.

Видавець і виготовлювач – ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 61166, м. Харків, просп. Науки, 9-А

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру
ДК № 4853 від 20.02.2015 р.*