

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВОЛИНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ЛЕСІ УКРАЇНКИ

Ірина САДОВСЬКА

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Конспект лекцій

Луцьк – 2023

УДК 657(072)
ББК 65.052я73
С 14

*Рекомендовано до друку науково-методичною радою
Волинського національного університету імені Лесі Українки
Протокол № 3 від 15 листопада 2023 р.*

Рецензент:

Павлова О.М - доктор економічних наук, Доктор економічних наук, професор-завідувач кафедри економіки і торгівлі Волинського національного університету імені Лесі Українки

Садовська І.Б.

С 14 Бухгалтерський облік: конспект лекцій. Луцьк : Вежа-Друк, 2023. 258 с.

Конспект лекцій містить теми відповідно до Стандартів вищої освіти підготовки бакалавра галузі знань 05 Соціальні та поведінкові науки спеціальність 051 Економіка ЛПП Аналітична економіка, 07 Упоравління та адміністрування спеціальностей 072 Фінанси, 073 Менеджмент, 075 Маркетинг, 076 Підприємництво, торгівля та біржова діяльність.

Структура конспекту лекцій: три розділи, кожен з яких має окреме тематичне і змістовне наповнення. На початку кожної теми подано нормативно - правове забезпечення.

Рекомендовано для здобувачів освіти вищих навчальних закладів, коледжів, а також для бажаючих самостійно оволодіти теоретичними знаннями і практичними навичками з бухгалтерського обліку.

© І.Б. Садовська,
© ВНУ, 2023

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	7
РОЗДІЛ I. Основи бухгалтерського обліку	
ТЕМА 1. Загальна характеристика бухгалтерського обліку, його предмет і метод	9
1.1. Сутність господарського обліку, вимоги, вимірники та види в єдиній системі	9
1.2. Функції, предмет і метод бухгалтерського обліку	23
1.2.1. Функції і завдання бухгалтерського обліку	23
1.2.2. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку	28
1.2.3. Метод бухгалтерського обліку та його елементи	39
ТЕМА 2. Бухгалтерський баланс	
2.1. Економічна сутність, значення та види балансового узагальнення	47
2.2. Бухгалтерський баланс: будова, зміст, призначення	51
2.3. Господарські операції та їх вплив на бухгалтерський баланс	56
ТЕМА 3. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис	64
3.1. Рахунки бухгалтерського обліку: зміст і будова	68
3.2. Подвійний запис	71
3.3. План рахунків бухгалтерського обліку	72
3.4. Класифікація рахунків	78
3.5. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку	78
ТЕМА 4. Оцінювання та калькуляція	
4.1. Оцінка як система вартісного виміру: поняття, значення, методи	84
4.2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку: поняття, значення, види, класифікація витрат	85
4.3. Оцінка і калькулювання при відображенні в обліку процесів господарської діяльності	90
	96

5. Документування та інвентаризація, техніка і форми бухгалтерського обліку	108
5.1. Поняття про документи. Вимоги до складання документів	108
5.2. Класифікація бухгалтерських документів	111
5.3. Порядок опрацювання бухгалтерських документів	113
5.4. виправлення помилок у первинних документах	114
5.5. Організація документообігу	114
5.6. Порядок зберігання документів	115
5.7. Інвентаризація, її види та порядок проведення	119
5.8. Документальне забезпечення інвентаризації та відображення її результатів в обліку	122
РОЗДІЛ II. Бухгалтерський облік господарської діяльності підприємств	125
ТЕМА 6. Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості	125
6.1. Економічна суть грошового обігу і розрахунків	125
6.2. Облік касових операцій	128
6.3. Облік безготівкових розрахунків	129
6.4. Облік дебіторської заборгованості	132
ТЕМА 7. Облік запасів	136
7.1. Економічний зміст та оцінка запасів	142
7.2. Документування господарських операцій з руху запасів	147
7.3. Аналітичний та синтетичний облік запасів	150
7.4. Складський облік запасів	151
7.5. Інвентаризація запасів	151
ТЕМА 8. Облік необоротних активів	154
8.1. Облік основних засобів	155
8.1.1. Основні засоби. Економічна суть. Класифікація. Оцінка	155
8.1.2. Первинний облік основних засобів	158
8.1.3. Синтетичний та аналітичний облік основних засобів	161
8.2. Облік нематеріальних активів	164
ТЕМА 9. Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу	170

9.1. Економічна суть, форми та системи оплати праці	172
9.2. Первинний облік праці та заробітної плати	174
9.3. Аналітичний та синтетичний облік оплати праці	179
9.4. Порядок нарахування відпускних та лікарняних	181
ТЕМА 10. Облік зобов'язань	184
10.1. Облік довгострокових і поточних зобов'язань	184
10.2. Облік розрахунків з бюджетом	188
ТЕМА 11. Облік власного капіталу	192
11.1. Поняття та класифікація власного капіталу	192
11.2. Документальне забезпечення господарських операцій з обліку власного капіталу	197
11.3. Облік складових власного капіталу	199
11.4. Аналітичний і синтетичний облік власного капіталу та розкриття інформації у фінансовій звітності	200
ТЕМА 12. Облік фінансових інвестицій	203
12.1. Визначення та класифікація фінансових інвестицій	203
12.2. Первинний облік фінансових інвестицій	208
12.3. Синтетичний та аналітичний облік фінансових інвестицій	209
ТЕМА 13. Облік витрат діяльності підприємства	212
13.1. Облік витрат на виробництво продукції	212
13.2. Облік готової продукції	218
13.3. Облік адміністративних витрат	222
13.4. Облік витрат на збут	223
13.5. Облік інших операційних витрат	224
13.6. Облік фінансових витрат	225
ТЕМА 14. Облік доходів і фінансових результатів	227
14.1. Економічна суть категорії «доходи»	227
14.2. Первинний, аналітичний та синтетичний облік доходів	229
14.3. Документальне забезпечення обліку фінансових результатів	230
14.4. Відображення фінансових результатів на рахунках	232

ТЕМА 15. Фінансова звітність	235
15.1. Поняття та принципи побудови звітності	235
15.2. Класифікація звітності та її користувачі	239
15.3. Порядок складання, подання й оприлюднення фінансової звітності	242
15.4. Форми фінансової звітності	244
Список використаної літератури	255

ПЕРЕДМОВА

Конспект лекцій «Бухгалтерський облік» є актуальним і таким, що відповідає вимогам часу. Це обумовлено в першу чергу потребою постійного оновлення навчальних матеріалів з облікових дисциплін, які серед економічних мають найбільшу залежність від постійних змін чинних нормативно-правових актів. Конспект лекцій висвітлює питання не лише організації облікового процесу, а й методику обліку, щоб забезпечити повторення матеріалу з попередніх облікових дисциплін та освоєння нових знань.

Конспект лекцій відповідає Силабусу освітньої компоненти «Бухгалтерський облік», яка є нормативною циклу професійної підготовки здобувачів освіти спеціальності 071 Облік і оподаткування. Детально розглянуто загальні положення організації обліку, особливості організації бухгалтерського, управлінського і податкового обліку на підприємстві, організацію аналітичної і контрольної роботи, а також етапи по складанню фінансової, статистичної і управлінської звітності. При викладенні матеріалу враховані зміни і доповнення до нормативно-правових актів, чинних в Україні станом на 01 жовтня 2023 року.

Для розвитку логічного мислення і поглибленого вивчення окремих питань авторами в навчальному посібнику охарактеризовані ситуації, які зустрічаються в практичній діяльності підприємств, мають дискусійний характер і неоднозначність щодо їх вирішення та потребують самостійного опрацювання нормативно-правової бази.

Текст конспекту лекцій викладено логічно, наочно, з наведенням таблиць, схем, рисунків, що сприяють кращому розумінню матеріалу та допомагають його викладанню. Особливу увагу зосереджено на організації і методиці кожного з видів обліку: по кожній темі пропонується опис методичного, технічного і організаційного рівнів організації обліку.

Конспект лекцій може бути використано у закладах вищої освіти, а також для бажаючих самостійно оволодіти теоретичними знаннями і практичними навичками з організації обліку, контролю, аналізу та оподаткування.

Компетентності, які здобувач освіти набере в результаті вивчення дисципліни: ЗК-2. Здатність застосовувати отримані знання в практичних ситуаціях: розробка і застосування нових економічних, торговельних, біржових інструментів. Теми 6, 7, 8, ЗК-5. Навички використання інформаційних і комунікаційних технологій. Використання цих технологій для налагодження внутрішніх і зовнішніх економічних зв'язків. Теми 4, 5, 6, 15, 17, ЗК-6. Здатність до

пошуку, оброблення та аналізу інформації з різних джерел. Теми 2, 3, 7, 8, 9, 12, 14, 16, 17, ЗК-14. Здатність застосовувати економіко-математичні методи та моделі для вирішення професійних задач. Теми 2, 3, 7, 17. ФК11. Здатність аналізувати поведінку ринкових суб'єктів та визначати особливості функціонування ринків. Теми 2, 3, 6, 15, ФК-8. Здатність застосовувати основи обліку та оподаткування в підприємницькій, торговельній, біржовій діяльності. Теми 1-17. ПРН-2. Застосовувати набуті знання для виявлення, постановки та вирішення завдань за різних практичних ситуацій в підприємницькій, торговельній та біржовій діяльності. Теми 1, 4, 5, 6, ПРН-4. Використовувати сучасні комп'ютерні і телекомунікаційні технології обміну та розповсюдження професійно спрямованої інформації у сфері підприємництва, торгівлі та біржової діяльності. Теми 4, 7, 11, 15, ПРН-5. Організувати пошук, самостійний відбір, якісну обробку інформації з різних джерел для формування банків даних у сфері підприємництва, торгівлі та біржової діяльності. Теми 1, 2, 10, 11, 13, 17, ПРН-21. Знати та розуміти економічні категорії, закони, причинно-наслідкові та функціональні зв'язки, які існують між процесами та явищами на різних рівнях економічних систем. Теми 2, 3, 7, 8, 9, 12, 14,15.

ТЕМА 1

Загальна характеристика бухгалтерського обліку, його предмет і метод

Питання до розгляду:

- 1.1. Господарський облік, його суть і характеристика
 - 1.1.1. Еволюція обліку та основні тенденції його розвитку
 - 1.1.2. Роль і місце бухгалтерського обліку в системі сучасного менеджменту
 - 1.1.3. Сутність господарського обліку, вимоги, вимірники та види в єдиній системі
- 1.2. Функції, предмет і метод бухгалтерського обліку
 - 1.2.1. Функції і завдання бухгалтерського обліку
 - 1.2.2. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку
 - 1.2.3. Метод бухгалтерського обліку та його елементи

Ключові терміни: господарський облік, оперативний облік, статистичний облік, бухгалтерський облік, фінансовий облік, податковий облік, управлінський облік, креативний облік, стратегічний облік, предмет та об'єкти бухгалтерського обліку, метод бухгалтерського обліку, господарські засоби, джерела господарських засобів, необоротні активи, оборотні активи, власний капітал, зобов'язання.

Нормативно-правове забезпечення:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV.

1.1. Сутність господарського обліку, вимоги, вимірники та види в єдиній системі

Основою життя суспільства є матеріальне виробництво. Отримана в результаті виробництва продукція розподіляється, відбувається її обмін і споживання. Зміст процесу суспільного відтворення складають процеси виробництва, розподілу, обміну і споживання, що безперервно поновлюються.

З розвитком суспільства, особливо за умов ринкової економіки, потреба в обліковій інформації постійно зростає. Для ефективного функціонування окремих структурних підрозділів і підприємства в цілому необхідно, щоб учасники управлінського процесу, приймаючи рішення, мали своєчасну, правдиву та об'єктивну інформацію про власне майно і джерела його формування, грошовий та фінансовий стан, результати господарської діяльності – доходи, прибутки чи збитки, а також про особливості їх отримання. Таку інформацію традиційно надає система бухгалтерського обліку, орієнтована на потреби управління.

В обліку відображаються реальні господарські процеси. При цьому обов'язково має бути вказано, які кількісні та якісні зміни відбулися в господарській діяльності під впливом цих процесів. З метою контролю та управління економічними процесами дані обліку узагальнюють шляхом систематизації і групування за певними ознаками.

Облік – це особлива діяльність по збору, опрацюванню і передачі інформації користувачам за потребою або відповідно до встановлених на державному рівні нормативних актів.

Як кожна діяльність, облік здійснюється послідовно і відповідно до чітко виділених етапів:

- *спостереження* за окремою господарською операцією з метою констатації факту її повного завершення;
- *вимірювання* фактів та явищ господарської діяльності за кількісними і якісними характеристиками;
- *реєстрація або фіксація* побаченого і поміряного факту чи явища господарської діяльності шляхом здійснення запису про господарську операцію, що відбулася на будь-яких видах носіїв інформації цифрових, паперових, магнітних;
- *групування і систематизація* передбачає розподіл одержаної інформації за видами об'єктів обліку з метою її детальної оцінки, оперативного контролю та аналізу;
- *узагальнення і формування звітів* для передачі їх користувачам.

**Господарський
облік і вимоги до
нього**

Облік є поняттям загальнозживаним у суспільному житті. Для економічних відображень більш властиве визначення господарського обліку.

Господарський облік – це кількісне відображення та якісна характеристика процесів господарської діяльності за допомогою спостереження, вимірювання і реєстрації з метою отримання

правдивої й неупередженої облікової інформації, для контролю та управління суб'єктом господарювання.

Під господарською діяльністю розуміють будь-яку діяльність суб'єктів господарювання, яка спрямована на досягнення мети його створення шляхом здійснення процесів придбання ресурсів, виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг, зберігання та реалізації готових виробів і товарів, переміщення засобів, інвестиційної та фінансової діяльності.

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

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

До господарського обліку висуваються такі вимоги: порівнянність, точність і об'єктивність, ясність і доступність, своєчасність, економічність і раціональність (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Вимоги до бухгалтерського господарського обліку

Порівнянність необхідна для оцінки і контролю за виконанням планових, бюджетних і кошторисних завдань та для проведення аналітичних процедур і ґрунтується на єдиних методологічних засадах побудови планових і фактичних показників на протязі довгострокових періодів.

Точність і об'єктивність обліку означають, що всі облікові дані мають бути правильними і відображати реальний стан і результати діяльності, тобто з максимальним ступенем достовірності і точності документально фіксувати як досягнення, так і недоліки в роботі підприємства.

Ясність і доступність обліку означають, що представлена користувачу облікова інформація має бути зрозумілою, чітко характеризувати усі аспекти діяльності підприємства. При цьому необхідно враховувати рівень обізнаності різних користувачів з економічних питань.

Своєчасність обліку полягає в забезпеченні дотримання встановлених термінів передачі облікової інформації користувачам, яка використовується ними для прийняття управлінських рішень, розробки конкретних заходів, спрямованих на досягнення мети створення підприємства, оперативного керівництва і контролю за раціональним використанням усіх видів ресурсів, здійснення постачальницької, виробничої і збутової діяльності відповідно до поставлених завдань, контролю розрахункових операцій тощо.

Економічність і раціональність обліку означає, що він має бути максимально дешевим за умови виконання вимог щодо його достовірності, повноти і своєчасності. Це досягається шляхом раціональної організації обліково–обчислювальних робіт з використанням комп'ютерних технологій. Автоматизація обліку зменшує період для опрацювання облікових даних і передачі інформації, потрібної для управління підприємством, і, відповідно, дає можливість скоротити кількість працівників, залучених до облікового процесу. Крім економії витрат на обліково–інформаційне забезпечення, досягається зменшення впливу суб'єктивного чинника при формуванні інформаційних потоків.

**Облікові
вимірники: кількісні
та якісні**

Для визначення і вимірювання змін, які відбулися в господарській діяльності суб'єкта господарювання під впливом певних господарських операцій, а також для визначення

величини об'єкта обліку використовують *кількісні та якісні вимірники*:

- *кількісні* – це показники діяльності суб'єкта господарювання, організації, установи, за допомогою яких визначають обсяг виконаних операцій, процесів та величину облікових об'єктів;

- *якісні* – це такі показники, що характеризують економічну

ефективність здійснених господарських процесів і відповідних операцій, та результатів зміни облікових об'єктів.

Залежно від засобів, які використовуються суб'єктом господарювання, джерел їх формування та процесів, а також показників, що характеризують його діяльність, кількісні облікові вимірники поділяють на види: натуральні, трудові та вартісні.

Натуральні вимірники використовуються для вираження об'єктів обліку в одиницях ваги, об'єму, довжини, площі, потужності та ін. Тобто, об'єкти обліку відображаються за кількістю (штуки, місця та ін.), за довжиною і площею (сантиметри, метри, гектари т.д.), за вагою (кілограми, центнери, тонни та ін.), за об'ємом (літри, кубічні метри і т.д.), за потужністю (Ват) тощо. Облік у таких одиницях виміру називається натуральним обліком, за допомогою якого на підприємстві здійснюється контроль за збереженням, наявністю і рухом майна, обсягом використання матеріальних ресурсів у господарських процесах: постачання, виробництва і реалізації.

Проте, натуральні вимірники, які в практиці застосовуються для планування, оперативного обліку і контролю, не можуть узагальнено відображати різноманітні за своїми фізичними властивостями об'єкти обліку. Наприклад, за допомогою натуральних вимірників не можна відобразити всю сукупність основних чи оборотних засобів окремого підприємства або випуск готової продукції при багатовирібному виробництві. Тобто, натуральні вимірники застосовуються для відображення в обліку однорідних за якісними і технічними характеристиками предметів.

Трудові вимірники використовуються в обліку для відображення кількості відпрацьованого робочого часу і виражаються в одиницях часу – днях, годинах, хвилинах. Трудові вимірники часто застосовуються в поєднанні з натуральними для визначення виробітку робітниками за одиницю часу (людино-години, людино-дні і т.д.). За допомогою трудових вимірників проводиться нарахування заробітної плати працівникам підприємства, обчислюються показники продуктивності праці.

Вартісні (грошові) вимірники слугують для узагальненого відображення об'єктів обліку в єдиній грошовій оцінці. Основою вартісного вимірника є грошова одиниця країни (в Україні – це гривня і її частки – копійки). Тільки за допомогою вартісного вимірника отримують узагальнені показники про наявність та рух різноманітних господарських засобів, здійснені господарські процеси для визначення результатів діяльності. Вартісні вимірники застосовують в обліку

водночас із натуральними і трудовими, а грошову оцінку облікових об'єктів здійснюють на їх основі.

Отже, різні вимірники, що використовуються в господарському обліку, тісно пов'язані один з одним і в окремих випадках застосовуються одночасно, що забезпечує повне відображення облікових об'єктів.



Рис.1.2. Вимірники обліку

Види господарського обліку, їх зміст та взаємозв'язок

Господарський облік класично поділяють на три види: *оперативний, статистичний і бухгалтерський.*

Оперативний (оперативно-технічний) облік характеризується поточним

спостереженням для оперативного керування господарськими процесами і контролю за станом і рухом майна господарюючого суб'єкта та окремими господарськими операціями в ході їх безпосереднього здійснення. Особливістю його є порівняно швидка передача інформації про окремі господарські факти без обов'язкового складання первинного документа. Інформація може передаватись усно в процесі проведення виробничих нарад, по телефону або в спеціально розроблених на підприємстві звітних оперативних формах (зведеннях). За допомогою оперативного обліку проводиться перевірка виконання бюджетів з

питань забезпечення підприємства необхідними ресурсами, виробництва та реалізації готової продукції, виконаних робіт і послуг; контроль виконання угод з постачальниками і покупцями, виконання норм виробітку працівниками, потреби в фінансових ресурсах і т.д.

Об'єкти оперативного обліку визначаються підприємством самостійно, виходячи з потреб виробничого і комерційного менеджменту. Оперативний облік не є суцільним і безперервним і охоплює різноманітні господарські процеси та операції переважно виробничо-технічного характеру, через що дістав назву оперативно-технічного.

Дані оперативного обліку не завжди оформляються документально. Іноді необхідна інформація передається по телефону, факсу і є наближеною, наприклад, інформація про щоденне виробництво та реалізацію продукції, залишки сировини на складі, стан розрахунків з покупцями та постачальниками тощо. Ця інформація необхідна для оперативного прийняття управлінських рішень, тому дані оперативного обліку повинні бути прості і доступні для розуміння працівниками і керівниками цехів, дільниць, служб постачання, виробництва і збуту. Ефективність цього виду обліку значно підвищується завдяки використанню його даних як джерела оперативного економічного аналізу, контролю та для коригування гнучких бюджетів.

В оперативному обліку застосовують усі три облікові вимірники, але найчастіше натуральні та трудові.

Статистичний облік (статистика) відображає масові соціально-економічні явища і процеси суцільного життя для виявлення тенденцій їх розвитку з метою контролю і управління ними.

Статистичний облік застосовують для вивчення процесів розвитку окремих галузей та всієї економіки. За допомогою статистики обчислюють показники обсягу виробництва, динаміку заробітної плати, використання робочого часу та окремі явища культурного й політичного життя суцільного суцільства – чисельність, склад і рух населення, матеріальний і культурний рівень народу тощо. Для вивчення досліджуваних об'єктів статистика застосовує спеціальні засоби і прийоми: суцільні й вибіркові спостереження, групування, середні числа, індекси, динамічні ряди, відносні величини тощо.

Оскільки статистика узагальнює дані оперативного і бухгалтерського обліку для контролю за виконанням господарських планів у масштабі окремих галузей і всього народного господарства, у системі господарського обліку вона виконує організуючу роль.

Статистика як окремий вид обліку використовує власну систему прийомів та методів для узагальнення статистичних показників з метою вивчення і контролю кількісної та якісної сторін масових соціально–економічних і суспільних процесів та явищ природи, їх об'єктивну реальність, стан і динаміку.

Бухгалтерський облік займає основне місце в єдиній системі господарського обліку. Його необхідно розглядати як галузь наукових знань, рівноправно пов'язану з іншими науками, а також як вид практичної діяльності, оскільки він організовується в кожному підприємстві, організації, товаристві незалежно від форми власності. Бухгалтерський облік надає інформацію про стан і рух засобів суб'єкта господарювання, джерела їх утворення і господарські процеси, пов'язані із постачанням матеріалів, виробництвом продукції та її реалізацією, а також про фінансові результати господарської діяльності.

Бухгалтерський облік в Україні регулюється державою, перш за все Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996, і який набув чинності з 01.01.2000 року.

У статті 1 даного Закону подано визначення бухгалтерського обліку, зокрема, *бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність суб'єкта господарювання зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.*

В навчальних посібниках і підручниках з бухгалтерського обліку приводяться інші визначення, які в основному зводяться до трактування бухгалтерського обліку як незамінної функції управління і специфічної діяльності з переробки даних про господарські операції в інформацію для споживання менеджментом.

Порівняно зі статистичним і оперативним, бухгалтерський облік має такі *особливості*:

- є суцільним і безперервним. Він охоплює всі господарські операції, що здійснюються на підприємстві в їх хронологічній послідовності і ведеться постійно;

- кожна господарська операція підтверджується відповідним документом, що забезпечує юридичну повноцінність і доведеність інформації;

- облікова інформація обробляється в чітко визначені періоди часу (місяць, квартал, рік) і за розробленими правилами;

- регламентований законами України і нормативно – правовими актами. При цьому ряд організаційних і методологічних

питань ведення бухгалтерського обліку підприємство вирішує самостійно;

- усі об'єкти обліку незалежно від застосування натуральних і трудових вимірників обов'язково відображаються в грошовому вимірнику, що дозволяє узагальнювати різні господарські процеси і операції в єдиному грошовому вимірнику.

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

Усі три види господарського обліку тісно пов'язані між собою, взаємодоповнюють один одного й у сукупності становлять єдину систему господарського обліку. Так, дані оперативного обліку – вихідний матеріал для статистичного обліку, який у свою чергу використовується бухгалтерським обліком. Дані бухгалтерського обліку використовуються для складання статистичних звітів. У бухгалтерському обліку при визначенні заробітку робітників використовують оперативні показники виконання норм виробітку. Взаємозв'язок оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку зумовлений тим, що вони базуються на одних і тих самих першоджерелах інформації й мають єдині зміст, цілі та основні завдання.

У свою чергу в умовах ринкових відносин бухгалтерський облік диференціюється за сферою діяльності та за обліковими функціями.

За сферою діяльності бухгалтерський облік поділяється на:

- *виробничо-господарський* (тобто облік, який ведеться в галузях матеріального виробництва економіки України);
- *облік виконання бюджету* (бюджетний облік у податкових адміністраціях, казначействі);
- *облік у невиробничій (соціальной) сфері* (установи освіти, охорони здоров'я, силові структури, оборони країни тощо, які фінансуються з бюджету);
- *банківський облік.*

За об'єктами обліку, планом рахунків, специфікою ведення ці види обліку суттєво відрізняються один від одного.

Залежно від потреб користувача у визначеній і регламентованій інформації, представлений у відповідних формах звітності бухгалтерський облік умовно поділяється на підсистеми: *управлінський, фінансовий та податковий.*

Бухгалтерський фінансовий облік надає інформацію, яка характеризує фінансовий і майновий стан підприємства і призначена для зовнішніх і внутрішніх користувачів. У фінансовому обліку формується інформація про поточні витрати і доходи підприємства, розміри дебіторської і кредиторської заборгованості, величину фінансових інвестицій і надходжень від них, стан джерел фінансування і т.д., яка необхідна для складання фінансової звітності.

Оскільки фінансовий облік призначений перш за все для зовнішніх користувачів (акціонерів, банкірів, кредиторів, власників акцій, потенційних інвесторів і т.д.), то це обумовлює регламентацію фінансового обліку і форм звітності. Концепція фінансового обліку викладена в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, прийнятих в Україні, які відповідають загальноприйнятим міжнародним стандартам. Бухгалтерський фінансовий облік обов'язковий для всіх підприємств і організацій України не залежно від виду власності і організаційно-правової форми господарювання.

За даними бухгалтерського фінансового обліку у встановлені терміни складається затверджена Міністерством фінансів України фінансова звітність.

Управлінський (внутрішньогосподарський) облік є інформаційною системою для забезпечення процесу планування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством. Він розрахований на внутрішніх користувачів, якими можуть бути: керівники підрозділів, менеджери, працівники маркетингової служби, планово-економічного і контрольно-ревізійного відділів підприємства.

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

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

Метою управлінського (внутрішньогосподарського) обліку є підготовка інформації для прийняття управлінських рішень. Ця інформація розширює і деталізує дані фінансового обліку, охоплюючи виробничі операції. Зокрема, формується інформація про діяльність окремих підрозділів підприємства, собівартість різних видів продукції, що випускається, витрати за їх видами і місцями виникнення.

Інформація управлінського (внутрішньогосподарського) обліку надається у вигляді різних звітів; використовується для визначення відпускної (реалізаційної) ціни на продукцію (товари, роботи, послуги), аналізу діяльності підприємства в поточному і перспективному плануванні і є комерційною таємницею підприємства.

Управлінський облік вирішує такі завдання:

- формування інформації про діяльність підрозділів підприємства в розрізі витрат і відповідальних осіб;
- поточний контроль за дотриманням нормативів і бюджетних завдань;
- попередження впливу негативних факторів на нормальний хід господарського процесу;
- оцінювання альтернативних варіантів для прийняття управлінських рішень в процесі поточного управління і розвитку суб'єкта господарювання на перспективу.

В управлінському обліку широко застосовуються математичні, статистичні та методи математичного прогнозування. Складніші розрахунки проводяться із застосуванням ЕОМ.

Податковий облік – це система спостереження, вимірювання і реєстрації об'єктів, які в сукупності формують базу оподаткування, а також обчислення величини платежів і податків, належних до сплати державі суб'єктом господарювання відповідно до чинного законодавства та забезпечення своєчасності їх сплати.

Податковий облік в сучасних умовах податкової політики України став абсолютно виокремленою функціональною підсистемою бухгалтерського обліку у зв'язку зі специфікою прийнятих Законів України з оподаткування, зокрема Закону України «Про

оподаткування прибутку підприємств», від 22 травня 1997 р., №283/97 (зі змінами і доповненнями). Податковий облік вирішує такі завдання:

- належне документування господарських операцій з метою формування достовірного джерела даних для проведення розрахунків податкових платежів;
- визначення величини валових витрат, амортизації та скоригованого валового доходу з метою розрахунку прибутку для оподаткування;
- здійснення податкових розрахунків за всіма видами податків відповідно до чинного законодавства;
- складання податкових декларацій і звітів, їх подання в зазначені терміни податковим та іншим контролюючим органам;
- забезпечення своєчасної сплати податкових платежів.

Схематично систему господарського обліку наведено на рис. 1.3.

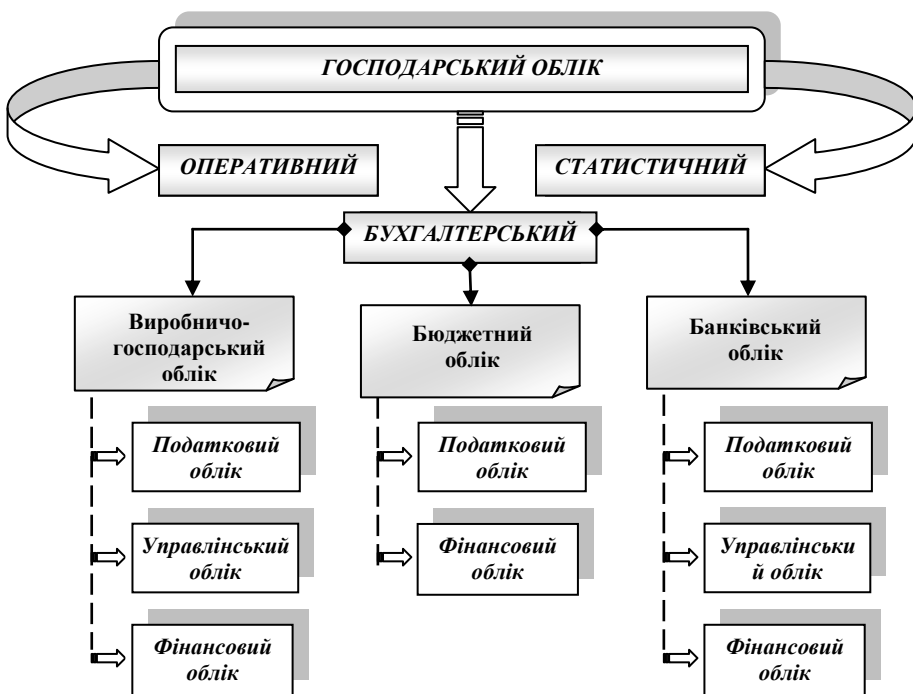


Рис. 1.3. Види господарського обліку

Порівняльну характеристику фінансового, податкового та управлінського обліку подано в табл. 1.1.

Порівняльна характеристика фінансового, податкового та управлінського обліку

Критерій	Фінансовий облік	Податковий облік	Управлінський облік
Користувачі інформації	Внутрішні та зовнішні	Менеджери, економічні працівники, податкова служба	Внутрішні органи для прийняття рішень
Нормативно-правове регулювання	ПСБО	Податкові закони	На рівні права
Використання вимірників	Натуральні трудові, пріоритет-грошовий	Грошовий	Всі вимірники
Об'єкти	Активи, визнані відповідно ПСБО, власні кошти, зобов'язання, доходи, витрати	Об'єкти оподаткування визначені в законах	Залежно від інформаційних потреб
Цілі	Оцінка минулого	Оцінка минулого	За допомогою обліку передбачати майбутні події
Відкритість даних	Фінансова звітність представляється публічно	Декларації і звіти доступні контролюючим органам	Є комерційною таємницею підприємства
Періодичність складання звітів	Щокварталу та наростаючим підсумком щороку	Відповідно до законодавчих актів	В залежності від цілей і потреб
Обов'язковість ведення	Обов'язково	Обов'язково	Необов'язково

Користувачі облікової інформації

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» регламентує, що метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання *користувачам* повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і про рух грошових коштів підприємства.

Облікова інформація необхідна для вирішення зовнішніх і внутрішніх завдань управління економікою підприємства. Вона має широке коло користувачів, які можна поділити на внутрішні та зовнішні стосовно підприємства (див. рис. 1.4).

Схематично класифікацію користувачів облікової інформації показано на рис.1.4.



Рис. 1.4. Класифікація користувачів облікової інформації

Внутрішніми користувачами облікової інформації є:

- власники підприємства (акціонери, учасники);
- управлінський персонал;
- робітники і службовці підприємства.

Зовнішніми користувачами облікової інформації є:

- ділові партнери підприємства на ринку (дійсні й потенційні інвестори, постачальники, замовники, покупці, клієнти; банківські й небанківські кредитні установи; інші кредитори);
- органи державного і міжнародного регулювання та контролю (органи податкової служби; органи державної статистики; органи державних і міжнародних цільових фондів; органи державних і міжнародних комісій і комітетів);
- фінансові аналітики та радники;
- широка громадськість (громадські організації, профспілки).

1.2. Функції, предмет і метод бухгалтерського обліку

1.2.1. Функції і завдання бухгалтерського обліку

На всіх етапах розвитку людського суспільства величезного значення надавали бухгалтерському обліку. Італійський учений – математик Лука Пачолі у своїх працях писав: «Хто в справах своїх не вміє бути хорошим бухгалтером, той бродитиме, як сліпий, по темному, наманя і не минути йому великих збитків».

У сучасних умовах, коли Україна прагне до інтеграції у світову економіку, зростають роль і значення бухгалтерського обліку, оскільки зростає потреба всіх рівнів управління в достовірній і своєчасній інформації про господарську діяльність кожного економічного суб'єкта. Оскільки інформація як продукт обліку необхідна для прийняття управлінських рішень, то бухгалтерський облік є засобом і функцією управління підприємством.

Бухгалтерський облік є однією із складових загального процесу управління. Цей процес можна відобразити за допомогою схеми, що представлена на рис. 1.5.



Рис. 1.5. Загальна схема процесу управління

Для бухгалтерського обліку, як елементу системи управління, характерні такі *функції*: інформаційна; контрольна; оціночна; аналітична; соціальна.

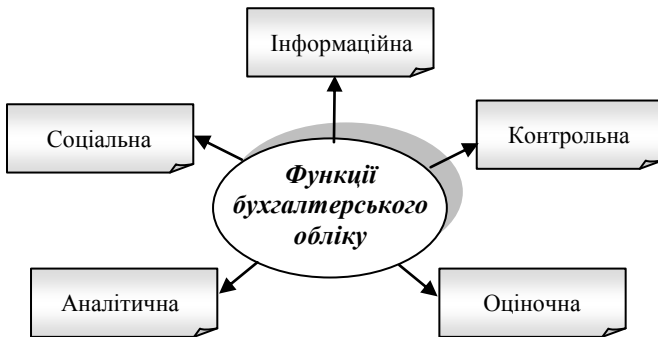


Рис. 1.6. Функції бухгалтерського обліку

Суть інформаційної функції полягає в тому, що бухгалтерський облік за допомогою властивих йому прийомів формує і передає інформацію про наявність і рух господарських засобів та джерел їх утворення, здійснення господарських операцій та результати діяльності. Облікова інформація передається користувачам у вигляді звітів.

Суть контрольної функції полягає у тому, що завдяки застосуванню способів документування, інвентаризації та поточної облікової реєстрації господарських операцій бухгалтер, підписуючи відповідні документи, дозволяє або не дозволяє здійснити певну господарську операцію (з використання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей), контролює ефективність збереження та використання усіх видів ресурсів суб'єкта господарювання, виконання завдань бізнес-плану, кошторисів і нормативів, а також стан дотримання нормативно-правових актів, угод та контрактів.

Суть аналітичної функції полягає в тому, що на підставі інформації, отриманої за даними бухгалтерського обліку, з використанням спеціальних прийомів здійснюється економічний аналіз відхилень від планових і бюджетних завдань, попередніх періодів та середньостатистичних даних по галузі з метою виявлення причин і винуватців та розробки заходів щодо виправлення негативних ситуацій.

Суть оціночної функції полягає в тому, що за її допомогою здійснюється вартісне вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку, на підставі чого є можливість визначати фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання.

Соціальна функція бухгалтерського обліку спрямована на вирішення глобальних завдань розвитку суспільства через зміцнення локальної економіки. Це означає, що належним чином поставлений

облік є надійною підтримкою і рушійною силою ефективного функціонування і розвитку підприємства, а в кінцевому результаті економічне зростання вітчизняного виробника сприяє вирішенню соціальних проблем.

Інформація, що надається бухгалтерським обліком, має відповідати таким *вимогам*:

- прозорість і однозначне тлумачення користувачами;
- достовірність і доречність;
- надання можливості оцінити минулі, сучасні та майбутні події;
- надання можливості користувачам порівнювати інформацію різних підприємств (зі ставність та порівнюваність облікової інформації різних підприємств).

Перед бухгалтерським обліком на даний час стоять такі основні завдання:

- формування повної і достовірної інформації про діяльність підприємства та його майновий і фінансовий стан, необхідної зовнішнім і внутрішнім користувачам;
- здійснення контролю за виконанням планових завдань, збереженням і раціональним використанням майна підприємства;
- запобігання негативним результатам у господарській діяльності підприємства і виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення його фінансової стійкості.

Для забезпечення виконання покладених на бухгалтерський облік завдань і вимог щодо його ведення облікова інформація повинна відповідати загальноприйнятим принципам.

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

Для здійснення бухгалтерського обліку використовують дві групи принципів: основні та додаткові (рис. 1.7).

Основні принципи визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»:

- *обачність* – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань, витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Сутність даного принципу полягає в більшій готовності до обліку потенційних збитків, а не потенційних прибутків, в оцінці активів за найменшою з можливих вартостей, а зобов'язань – за найбільшою;



Рис. 1.7. Принципи бухгалтерського обліку

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

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

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

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

▪ *нарахування і відповідність доходів і витрат* – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно

порівняти доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

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

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

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

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

Додаткові принципи бухгалтерського обліку прямо чи опосередковано визначені практикою ведення бухгалтерського обліку та іншими нормативними документами. Найважливішими серед них є наступні:

- *законність* – ведення бухгалтерського обліку та складання звітності повинні відповідати правилам і процедурам, які передбачені чинним законодавством;

- *достовірність* – правдиве відображення у бухгалтерському обліку та звітності фінансово-господарських операцій з дотриманням вимог відповідних нормативних актів;

- *дата операції* – господарські операції реєструються в бухгалтерському обліку в момент їх здійснення, тобто в день виникнення прав (активів) або зобов'язань (пасивів), незалежно від дати руху коштів за ними;

- *прийнятність вхідного балансу* – залишки за рахунками на початок звітного періоду мають відповідати залишкам за станом на кінець попереднього звітного періоду;

- *суттєвість* – у фінансових звітах повинна відобразитись уся істотна інформація, корисна для прийняття рішень керівництвом. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перекручення може вплинути на економічні рішення користувачів звітності;

- *доречність* – інформація бухгалтерського обліку та звітності повинна бути корисною для підготовки та прийняття економічних рішень;

- *відкритість* – фінансові звіти мають бути достатньо зрозумілими й детальними, щоб уникнути двозначності, правдиво відображати операції з необхідними поясненнями в записках. Операції повинні відповідати змісту статей звітів. Звітність повинна бути чітко викладена та зрозуміла для користувача;

- *своєчасність* – забезпечення своєчасною обліковою інформацією користувачів, які приймають рішення;

- *консолідація* – складання підприємством зведеної фінансової чи управлінської звітності з урахуванням інформації своїх дочірніх підприємств, за винятком залишків за внутрішньо системними розрахунками.

Принципи бухгалтерського обліку взаємопов'язані та визначають правила його ведення.

1.2.2. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку

Кожна наука має свій предмет (що вивчає ця наука) та метод (як, власне, відбувається процес цього вивчення).

Предметом обліку є фактичний стан об'єкта і фактичні результати його зміни, тобто господарська діяльність суб'єкта господарювання, його майно і джерела утворення.

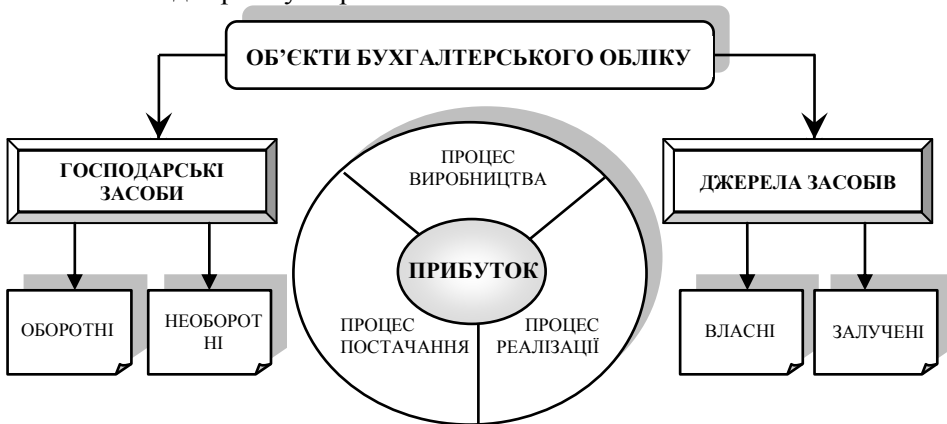


Рис. 1.8. Об'єкти бухгалтерського обліку

На підприємствах різних галузей економіки предмет бухгалтерського обліку має свої особливості. Так, на

машинобудівному підприємстві предметом бухгалтерського обліку є весь процес виготовлення і реалізації машин та обладнання, у будівельній організації предметом бухгалтерського обліку є процес будівництва об'єктів, здійснення будівельно-монтажних робіт тощо).

Предмет бухгалтерського обліку знаходить своє відображення через окремі елементи, які називають об'єктами.

Об'єкти обліку – це засоби підприємства, джерела їх утворення та господарські процеси, які забезпечують рух майна і джерел з метою отримання прибутку.

Об'єкти, що складають основу бухгалтерського обліку, представлені в трьох угрупованнях.

Господарські засоби підприємства і джерела їх утворення класифікують за двома ознаками:

- за складом і розміщенням;
- за джерелами формування.

***Класифікація
господарських
засобів***

За складом і розміщенням господарські засоби підприємства групують за такими напрямками:

- за формами функціонування;
- за монетарною ознакою;
- за характером участі в господарському процесі, швидкістю їх обігу;
- за ступенем ліквідності;
- за участю у виробничому процесі;
- за видами діяльності;
- за нарахуванням зносу (амортизації) (рис.1.9).

За формами функціонування господарські засоби (активи) поділяють на такі групи: матеріальні засоби (активи); нематеріальні засоби (активи); фінансові активи.

Матеріальні активи – це засоби підприємства, які мають матеріально-речову форму; наприклад, будинки, споруди, машини, сировина, матеріали, готова продукція тощо.

Нематеріальні активи – це активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуються підприємством для використання протягом періоду більше року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам. До нематеріальних активів належать придбане право на місце на товарній, фондовій біржах і використання земельних ділянок, майнові права на інтелектуальну власність, в тому

числі програмне забезпечення, вартість одержаних патентів, ліцензій та інших активів, які не мають матеріальної форми, але дають можливість підприємству отримувати прибуток.

Фінансові активи – це група господарських засобів (активів) підприємства у формі готівкових коштів та інших фінансових інструментів, які належать підприємству. До цієї групи належать готівкові кошти та їх еквіваленти в національній та іноземній валютах, фінансові інвестиції підприємства, дебіторська заборгованість.

Фінансові інвестиції – це активи, що їх утримує підприємство для збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора. До фінансових інвестицій належать вкладення коштів підприємства в цінні папери та статутні капітали інших підприємств. У бухгалтерському обліку виділяють довгострокові фінансові інвестиції з терміном повернення понад рік і короткострокові (поточні) фінансові інвестиції з терміном погашення до року.

Дебіторська заборгованість – це заборгованість різних фізичних і юридичних осіб перед даним підприємством за відправлену їм продукцію чи надані послуги, які ще не оплачені. Фізичні і юридичні особи, які мають таку заборгованість перед даним підприємством, називаються його дебіторами.

За монетарною ознакою господарські засоби (активи) підприємства поділяють на монетарні та немонетарні активи.

Немонетарні активи – це всі активи, крім грошових коштів, їхніх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій сумі грошей.

До монетарних активів підприємства належать грошові кошти, їхні еквіваленти та дебіторська заборгованість у фіксованій сумі.

За характером участі в господарському обороті і швидкістю їх обігу господарські засоби підприємства поділяють на оборотні та необоротні.

Оборотні засоби (активи) – це грошові кошти та їхні еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи дванадцяти місяців від дати складання балансу. Основними елементами оборотних активів підприємства є товарно-матеріальні цінності, запаси у виробництві, готова продукція, дебіторська заборгованість, грошові кошти на рахунках у банках і в касі.

Оборотні засоби поділяють на нормовані (виробничі запаси, паливо, незавершене виробництво) та ненормовані (дебіторська заборгованість).

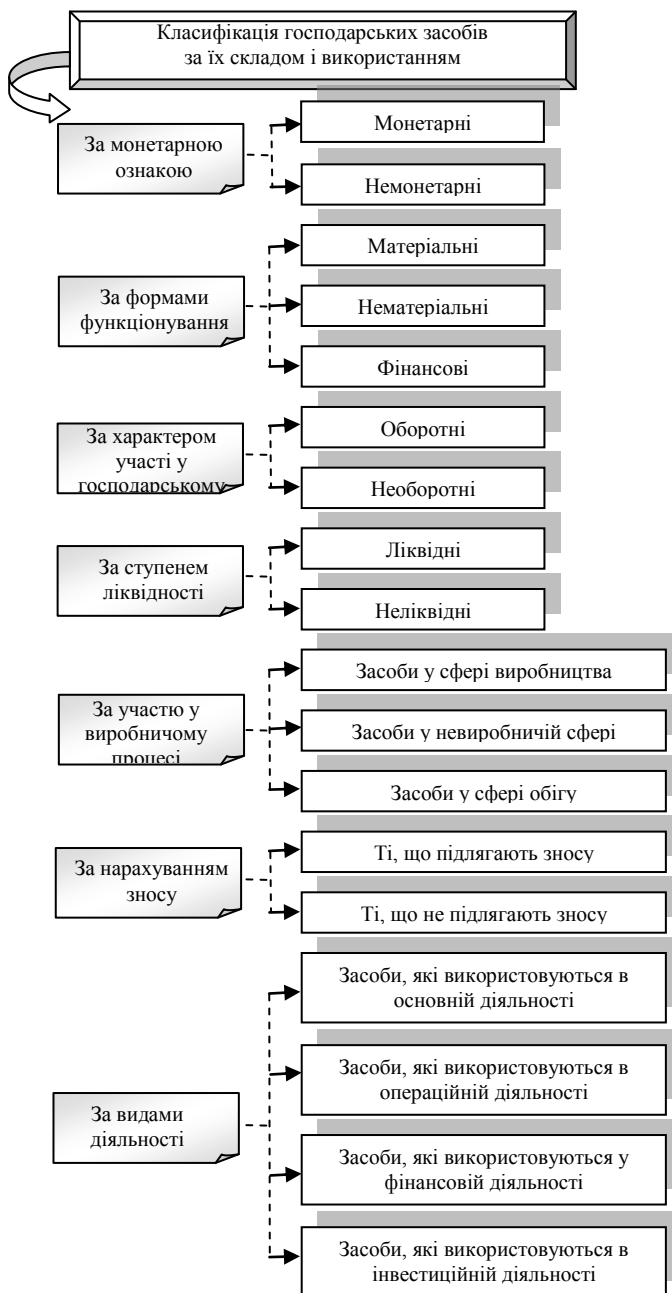


Рис. 1.9. Класифікація господарських засобів

Необоротні господарські засоби підприємства – це сукупність майнових цінностей, які багаторазово беруть участь у процесі його господарської діяльності.

У практиці бухгалтерського обліку до них належать господарські засоби з тривалістю використання понад рік.

До складу необоротних (довгострокових) господарських засобів підприємства належать: основні засоби, незавершене будівництво, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, відтерміновані податкові активи, довгострокова дебіторська заборгованість (яка буде погашена через двадцять місяців від дати, на яку складений баланс), інші довгострокові активи (музейні експонати, бібліотечні фонди, МШП із тривалістю використання понад рік, природні ресурси тощо).

Основні засоби – це матеріальні активи, що їх підприємство утримує для використання у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше року (або одного операційного циклу, якщо він довший за рік). Основні засоби функціонують у незмінній натурально-речовій формі у виробничій та невиробничій сферах. До основних засобів підприємства належать земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди та передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар (меблі), робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження, інші основні засоби, необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату, інші необоротні матеріальні активи терміном експлуатації більше року та вартістю понад певну, встановлену на підприємстві суму за одиницю. Вартість основних засобів зменшується поступово внаслідок їх фізичного і морального зношування через нарахування амортизації.

Відтерміновані податкові активи – це сума податку на прибуток підприємства, що підлягає відшкодуванню у подальших періодах унаслідок тимчасової різниці між обліковою і податковою базами оцінки.

За ступенем ліквідності господарські засоби (активи) підприємства поділяються на ліквідні та неліквідні.

Ліквідні господарські засоби – це група засобів підприємства, які можуть бути швидко конвертовані у грошову форму без суттєвих втрат своєї поточної (балансової) вартості для своєчасного

забезпечення платежів за поточними фінансовими зобов'язаннями. До ліквідних активів підприємства належать: грошові активи в різних формах, короткострокові фінансові вкладення, короткострокова дебіторська заборгованість (крім безнадійної), запаси готової продукції, призначеної для реалізації.

Неліквідні господарські засоби (активи) – це група засобів підприємства, які можуть бути конвертовані у грошову форму без утрат своєї поточної (балансової) вартості тільки протягом значного періоду часу. До неліквідних активів підприємства належать: основні засоби, незавершене будівництво, нематеріальні активи, довгострокова дебіторська заборгованість, безнадійна дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів тощо.

За участю у виробничому процесі господарські засоби підприємства поділяють на такі групи:

- 1) засоби у сфері виробництва;
- 2) засоби у сфері обігу;
- 3) невиробничі засоби.

До *виробничих засобів* належать засоби підприємства, які беруть безпосередню участь у процесі виготовлення продукції чи надання послуг. Це виробничі будівлі й споруди, машини та механізми, транспорт, сировина, матеріали, паливо, незавершене виробництво тощо.

До *засобів підприємства у сфері обігу* належать предмети обігу, грошові кошти, кошти в розрахунках та засоби, які обслуговують сферу обігу.

Предмети обігу – це готові вироби, призначені для реалізації. Грошові кошти необхідні підприємству для розрахунків із постачальниками, з підрядниками, з бюджетом, з робітниками щодо заробітної платні. Грошові кошти зберігаються у касі підприємства, на його розрахункових, валютних та інших рахунках у банках.

До *засобів, які обслуговують сферу обігу*, належать торгово–складські споруди з торгово–складським обладнанням, устаткуванням та інвентарем.

До *невиробничих засобів* підприємства належать засоби, які не беруть безпосередньої участі у виробництві продукції, але їх використовують для створення нормальних умов праці й відпочинку працівників підприємства. До невиробничих засобів підприємств належать житлові будинки, гуртожитки, готелі, дитячі садки, амбулаторії, клуби, бібліотеки з обладнанням та інвентарем у них тощо, які перебувають на балансі підприємства.

За видами діяльності господарські засоби (активи) поділяють на засоби, які використовують в основній діяльності підприємства, засоби, які використовують в операційній діяльності підприємства, засоби, що їх використовують у фінансовій діяльності підприємства, та засоби, які використовують в інвестиційній діяльності підприємства.

Основна діяльність – це операції, пов’язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства, і забезпечують основну частину його доходу.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю (продаж інших оборотних активів, іноземної валюти, операційна оренда активів тощо).

Фінансова діяльність – це діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства (залучення банківських кредитів, випуск, утримання і обіг власних цінних паперів, фінансовий лізинг тощо).

Інвестиційна діяльність – це придбання та списання необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

За нарахуванням зносу (амортизації) виділяють господарські засоби (активи), які підлягають амортизації, і господарські засоби, на які амортизацію не нараховують. Амортизують усі основні засоби, окрім землі, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, фінансові інвестиції. На всі інші господарські засоби активи (утому числі й на землю) амортизацію не нараховують.

Класифікація джерел господарських засобів

Джерела господарських засобів відображають форму власності, на базі якої даний суб’єкт господарювання створено. Так, державні суб’єкти господарювання отримують певні кошти, основні та оборотні засоби, що формують їх статутний капітал. Джерелом формування статутного капіталу суб’єктів господарювання інших форм власності є грошові та майнові внески засновників, учасників, членів кооперативів.

За джерелами утворення та цільовим призначенням господарські засоби поділяються на:

- 1) власні (капітал);
- 2) залучені (зобов’язання) (рис.1.10).

Джерелом формування господарських засобів є також резерви і прибутки.

Власний капітал поділяють на статутний, пайовий, додатковий та резервний.

Статутний капітал – це загальна вартість господарських засобів (активів), які є внеском власників (учасників) суб'єкта господарювання до його капіталу. Цими власниками можуть бути як юридичні, так і фізичні особи, в тому числі і держава. Сума статутного капіталу визначається в установчих документах і підлягає обов'язковій реєстрації у державному реєстрі господарських одиниць.

Пайовий капітал – це сума пайових внесків членів спілок та інших суб'єктів господарювання, що передбачена установчими документами.

Додатковий капітал – це додатково вкладений капітал (сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість) та інший вкладений капітал (сума дооцінки необоротних активів, вартість активів, безкоштовно отриманих суб'єктом господарювання від інших юридичних або фізичних осіб та інші види).

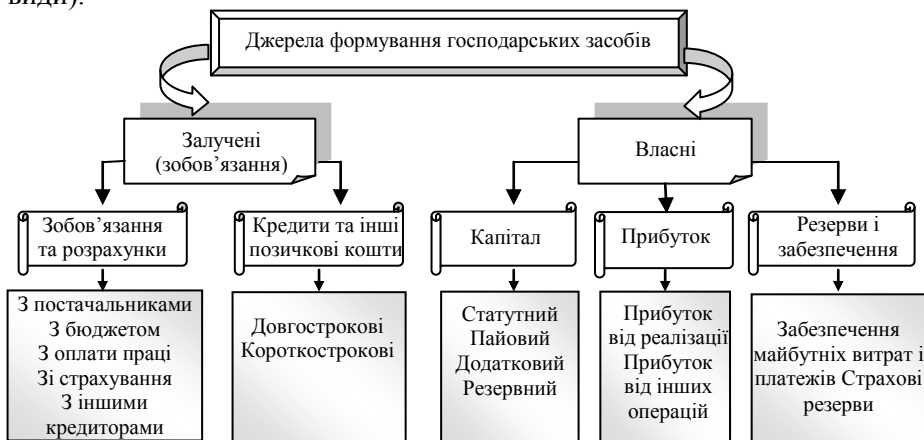


Рис. 1.10. Класифікація господарських засобів за джерелами формування

Резервний капітал – сума резервів, створених суб'єктом господарювання за рахунок прибутку з метою покриття непередбачених видатків, збитків, для сплати боргів суб'єкта господарювання при його ліквідації.

До складу джерел господарських засобів включаються резерви, до яких входять *страхові резерви* (створюються страховими

організаціями) та *забезпечення майбутніх витрат та платежів*. Останні створюються з метою рівномірного включення майбутніх затрат у витрати виробництва та обігу звітного періоду. До них належать такі види затрат: на майбутню оплату відпусток персоналу суб'єкта господарювання, включаючи відрахування на соціальні заходи; на забезпечення гарантійних зобов'язань; на виробничі затрати підготовчих робіт на суб'єкті господарювання з сезонним характером виробництва; на виплату винагороди за вислугу років, включаючи відрахування на соціальні заходи.

Особливим джерелом господарських засобів є *прибуток*. Величину прибутку суб'єкта господарювання розраховують виходячи з валових доходів та валових витрат. Загальна схема визначення оподаткованого прибутку така: валові доходи мінус непрямі податки (ПДВ, акциз), мінус валові витрати, мінус амортизація. Прибуток використовується для розширеного відтворення, збільшення величини власного (додаткового) капіталу та з метою сплати податку на прибуток.

До залучених засобів або зобов'язань належать:

- кредити та інші позичкові кошти;
- зобов'язання та розрахунки.

Ці кошти залучаються на покриття тимчасових потреб суб'єкта господарювання і повертаються у встановлений термін.

До *кредитів* відносять коротко- та довгострокові кредити банку. Банки здійснюють кредитування, зміст якого зводиться до отримання суб'єктом господарювання певної суми коштів на зворотній основі із сплатою за це відсотків за користування кредитом.

Позичкові кошти – це кошти отримані в результаті випуску та розповсюдження цінних паперів (акцій, облігацій і т.п.). При цьому позичкові кошти можуть мати коротко- і довгостроковий характер.

Зобов'язання та розрахунки – це кредиторська заборгованість (“ми винні”), що виникає в результаті заборгованості суб'єкта господарювання постачальникам та підрядникам за отримані від них, але не оплачені матеріальні цінності, виконані роботи та послуги. Крім заборгованості перед постачальниками суб'єкт господарювання може мати заборгованість за нарахованими перед бюджетом податками, а також перед своїми працівниками з оплати праці, заборгованість за сумами, утриманими із заробітної плати працівників на користь інших організацій, осіб тощо. Заборгованість суб'єкта господарювання іншим організаціям і особам називається кредиторською, а самі організації та особи – кредиторами.

Господарські процеси

Активи і пасиви в процесі господарської діяльності здійснюють безперервний рух, постійно переходять з однієї форми в іншу. Вони здійснюють кругообіг, основними стадіями якого є господарські процеси: 1) постачання; 2) виробництва; 3) реалізації.

Загальну схему кругообігу господарських засобів представлено на (рис. 1.11).

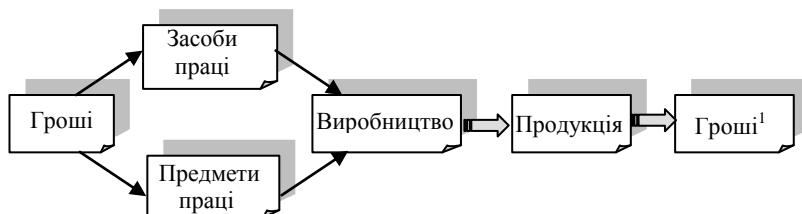


Рис 1.11. Загальна схема кругообігу господарських засобів.

Господарський процес – це сукупність близьких за економічним змістом господарських операцій. Основні господарські процеси: придбання виробничих і товарних запасів; виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг; реалізація товарів, готової продукції (робіт, послуг) (рис. 1.12).



Рис. 1.12. Види господарських процесів

Перша стадія (постачання) передбачає витрату підприємством певної частини грошей на закупівлю засобів праці та предметів праці. При цьому, з однієї сторони беруть участь гроші, як засіб платежу і міра вартості, з іншої – цінності, які купує підприємство.

Процес придбання – сукупність господарських операцій, пов'язаних з придбанням товарів, сировини і різних матеріалів. Основними господарськими операціями є: оплата постачальникам за придбані цінності за діючими цінами, оплата витрат, пов'язаних із доставкою, завантаженням, вивантаженням, так званих транспортно-заготівельних витрат. Основним завданням бухгалтерського обліку на цьому етапі є обчислення собівартості одиниці придбаних цінностей за їх видами і якісними параметрами (сорт, модифікація і т.д.). Це необхідно для оцінки витрачених на виробництво сировини і матеріалів, а також реалізованих запасів.

Друга стадія (виробництво) передбачає взаємодію засобів праці і предметів праці при активній ролі в цьому процесі робочої сили. Результатом другої стадії є отримання з виробництва і оприбуткування готової продукції на склад підприємства.

Процес виробництва є основною стадією, на якій створюються матеріальні блага. Відбувається поєднання робочої сили із засобами виробництва, виготовляється новий продукт, що має натуральну форму і вартість.

З погляду бухгалтерського обліку *процес виробництва* – це сукупність господарських операцій, пов'язаних з виробництвом готової продукції, виконанням робіт і наданням послуг. Основне завдання бухгалтерського обліку процесу виробництва – визначення витрат і обчислення собівартості одиниці продукції для оцінки реалізованої її частини, що надалі використовується для визначення фінансового результату.

Третя стадія (реалізація) є завершальною фазою кругообігу господарських засобів. Вона виражається у передачі виробленої продукції за цінами реалізації покупцям шляхом купівлі-продажу. Якщо отримана виручка переважає собівартість реалізованої продукції – це означає, що підприємство отримало прибуток, якщо ні – збиток.

Процес реалізації – сукупність господарських операцій, пов'язаних з реалізацією готової продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг. Основним завданням бухгалтерського обліку процесу реалізації є відображення собівартості реалізованих продукції, робіт, послуг, визначення чистого доходу і фінансових результатів.

Господарські процеси характеризують кругообіг засобів підприємства, відображають його діяльність і є найважливішим об'єктом бухгалтерського обліку.

1.2.3. Метод бухгалтерського обліку та його елементи

Методи кожної науки є своєрідними інструментами для вивчення чи пізнання її предмету та об'єктів. Вчення про методи окремої науки називають методологією цієї науки.

Методи бухгалтерського обліку поділяються на загальнонаукові, які застосовуються в різних науках, та специфічні, притаманні лише обліковій науці.

Для дослідження сутності та властивостей предмета та об'єктів обліку використовуються такі загальнонаукові методи: діалектичний, історичний, системний, метод індукції та дедукції. У свою чергу, спираючись на економічні категорії та закони економічної теорії, на положення філософії, бухгалтерський облік має свої методи дослідження, які зумовлені сутністю його предмета, вимог, принципів та функцій.

Етапи процесу та елементи методу бухгалтерського обліку

Метод бухгалтерського обліку – це система способів або прийомів, за допомогою яких об'єкти обліку відображаються та узагальнюються у грошовій оцінці за економічно

однорідними ознаками з метою контролю за виконанням статутних вимог, ефективного використання виробничих ресурсів, для забезпечення збереження власності і досягнення найбільшої ефективності господарської діяльності.

Враховуючи те, що облік є діяльністю з послідовним процесом переробки даних в інформацію, використовуються різні методи в залежності від етапів формування інформаційних потоків:

1 етап – хронологічне і постійне в часі систематичне спостереження за об'єктами обліку – через документування та інвентаризацію;

2 етап – вимірювання величини господарських засобів та джерел їх формування, господарських процесів та їх результатів – через оцінку і калькулювання в єдиний грошовий вимірник;

3 етап – реєстрація та класифікація даних про зміни об'єктів обліку з метою їх систематизації за видами через подвійне їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку;

4 етап – узагальнення інформації з метою складання бухгалтерського балансу і звітності (рис 1.13).

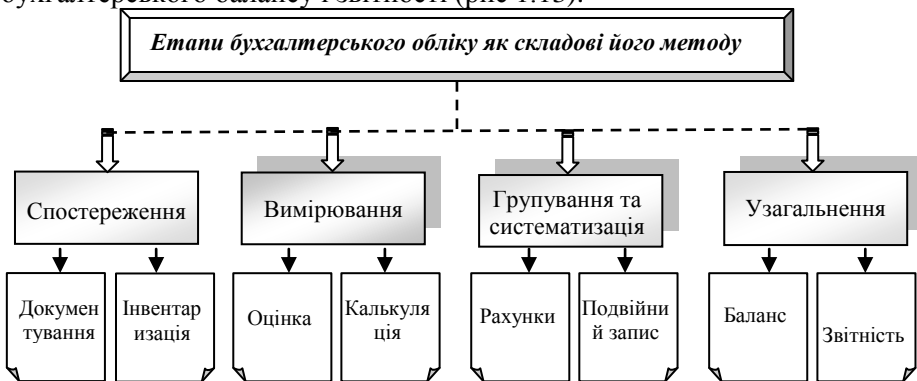


Рис. 1.13. Система елементів методу бухгалтерського обліку у взаємозв'язку з етапами облікового процесу

Таким чином, всі перелічені елементи методу бухгалтерського обліку за етапами облікової діяльності групуються в чотири пари:

- документація та інвентаризація;
- оцінка та калькуляція;
- рахунки та подвійний запис;
- бухгалтерський баланс і звітність.

Методичні способи і прийоми, що використовуються для відображення об'єктів обліку на всіх етапах облікового процесу, становлять систему взаємопов'язаних елементів методу бухгалтерського обліку (рис. 1.14).

Документування – це спосіб відображення об'єктів бухгалтерського обліку (господарських засобів, коштів, джерел їх утворення та господарських процесів) у первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо) після або в момент завершення операцій з ними.

Документування господарських операцій у первинних документах надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку. При розв'язанні конфліктів між господарюючими суб'єктами чи особами в судових органах правильно оформлені документи набувають правового значення.

Первинні документи накопичуються за видами та звітними періодами, опрацьовуються в бухгалтерії, після чого здаються в архів підприємства або знищуються з урахуванням норм діючого законодавства.

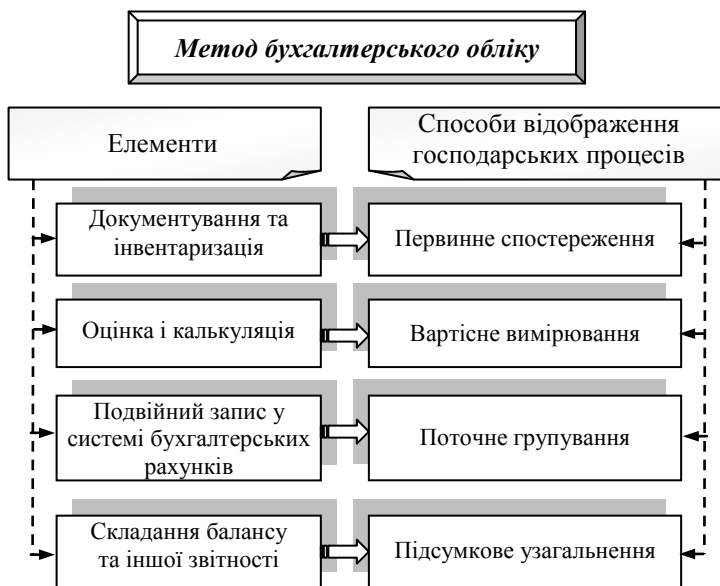


Рис. 1.14. Методи бухгалтерського обліку

Незважаючи на документування, для постійної перевірки достовірності даних бухгалтерського обліку необхідно їх зіставляти з фактичними даними. Це стає можливим завдяки інвентаризації, під час якої перевіряється фактична наявність матеріальних цінностей, грошових коштів, кредиторської і дебіторської заборгованості. В результаті інвентаризації або підтверджуються облікові дані, або виявляються не обліковані цінності та допущені втрати, нестачі і пересортиці.

Інвентаризація (дослівно з латинської – опис майна) – це спосіб виявлення фактичної наявності і стану господарських засобів, коштів підприємства та джерел їх утворення на певну дату. Інвентаризація об'єктів обліку здійснюється через вимірювання, зважування, перерахунок, звірення. На основі даних інвентаризації роблять коригування облікових даних про наявність і стан об'єктів обліку, оскільки у процесі господарської діяльності можливі природний убуток, часткове псування та розкрадання майна підприємства.

Проведення інвентаризації потребує нормативно встановленої процедури.

Вирізняють різні види інвентаризації – за об'єктами обліку, цілями та часом проведення. Також існують ситуації її обов'язкового проведення, зокрема перед складанням річної фінансової звітності.

Проведення якісної інвентаризації неможливе без попередньо виконаного документування, оскільки його результати залежать від зіставлення інвентаризаційних та облікових даних про господарські операції у первинних документах. Крім того, зв'язок інвентаризації існує також з іншими прийомами бухгалтерського обліку. Так, результатом проведення інвентаризації можуть бути, наприклад, встановлення факту знецінення матеріальних цінностей, що потребує визначення уціненої вартості, тобто проведення етапу вимірювання шляхом оцінки.

Вимірювання об'єктів обліку проводиться з метою встановлення їх кількісних характеристик, які з'являються (купуються, обмінюються тощо) або змінюються (уцінюються, дооцінюються) під час господарських операцій. Особливістю етапу вимірювання є дотримання принципів єдиного грошового вимірника, обачності, історичної (фактичної) собівартості. Способом бухгалтерського обліку на цьому етапі є *оцінка*, яка передбачає вираження вартості господарських засобів та джерел їх утворення у грошовому вимірнику.

Оцінювання – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. За допомогою оцінювання натуральні і трудові характеристики (вимірники) господарських засобів перераховують у вартісні. В бухгалтерському обліку оцінювання об'єктів обліку ґрунтується переважно на показникові фактичних витрат на їх створення чи придбання (історичної собівартості).

П(С)БО України передбачають різні методи та види оцінки господарських засобів підприємства на дату: придбання, вибуття, складання фінансової звітності, переоцінки. Оцінка вартості господарських засобів може передбачати встановлення відповідних видів їх вартості: первісної, переоціненої, справедливої, чистої реалізаційної, амортизованої.

Стосовно оцінки вартості джерел утворення господарських засобів підприємства треба зазначити, що вона проводиться одночасно з оцінкою вартості самих господарських засобів, оскільки поява засобів або зміна їх вартості безпосередньо впливають на розмір джерел їх утворення. Так, після господарської операції з отримання банківського кредиту на підприємстві збільшується загальна вартість господарських засобів за рахунок збільшення грошових коштів на рахунку. При цьому таке збільшення майна цілком пов'язано із збільшенням джерел залучених засобів, а саме — кредиторської заборгованості перед банком. Тому розмір такої кредиторської

заборгованості дорівнює сумі отриманих на його рахунок кредитних коштів.

Окремим видом оцінки є *калькуляція*, або оцінка вартості такого об'єкта бухгалтерського обліку, як готова продукція (роботи, послуги) у розрахунку на весь обсяг або на окрему її одиницю.

Калькулювання (з латинської – обчислення) – це метод обчислення собівартості виготовлення одиниці товарно–матеріальних цінностей або одиниці виконаних робіт. Суть методу полягає у тому, що обґрунтовують, визначають і розподіляють витрати, які належать до того чи іншого об'єкта калькування (виробу, процесу, замовлення тощо).

Калькулювання забезпечує визначення *собівартості* – суми витрат, пов'язаних із процесами постачання, виробництва та збуту. В процесі постачання визначається собівартість придбання (постачання, закупівлі), виробництва – виробнича собівартість, збуту – собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).

В управлінні витратами розрізняють різні методи обліку та калькулювання витрат, що передбачає розробку планових та нормативних калькуляцій, калькуляцій на певні періоди, замовлення або технологічні етапи виробництва, калькуляції з урахуванням всіх витрат підприємства або з виключенням деяких з них тощо.

Калькуляція складається зі статей витрат, склад яких встановлюється кожним підприємством самостійно, виходячи з особливостей виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), технології виробництва, структури та масштабів підприємства. Кожна стаття має назву та відображає певний вид витрат підприємства.

Після вартісної оцінки змін об'єктів обліку інформація про це реєструється та накопичується шляхом її систематизації.

Систематизація облікової інформації має в якості прийомів бухгалтерського обліку *рахунки* та *подвійний запис*. Господарські операції, які відображені в документах, реєструються за допомогою спеціальних таблиць, які називаються рахунками.

Рахунки – спосіб групування за певною системою фінансово-економічної інформації для її поточного відображення у бухгалтерському обліку і для здійснення контролю за господарськими процесами, станом господарських засобів та джерел їх формування.

Рахунки призначені для групування в поточному обліку інформації про зміни однорідних об'єктів обліку під час господарських операцій. Кількість об'єктів обліку визначає кількість рахунків. Наприклад, рахунок "Основні засоби" в табличній формі

може відображати вартість придбаного обладнання та вартість проданих споруд протягом звітного періоду, а також обов'язково вартість усіх основних засобів підприємства на початок та кінець звітного періоду.

В Україні існує єдиний План рахунків, за яким працюють усі підприємства. Така уніфікація забезпечує єдність облікових записів на різних підприємствах, спрощує опрацювання державними органами управління статистичної інформації, яка базується на даних бухгалтерського обліку, створює умови для порозуміння між бухгалтерами, оскільки рахунки – це мова спілкування спеціалістів у галузі бухгалтерського обліку.

Свої окремі плани рахунків мають бюджетні та банківські установи. Це пояснюється відмінностями засобів та процесів, що обліковуються в таких установах.

Господарські операції реєструються на рахунках *подвійним записом* – одночасним і взаємопов'язаним відображенням кожної операції у двох рахунках. Необхідність в цьому пояснюється тим, що здійснення господарської операції пов'язано з одночасною зміною як мінімум двох об'єктів обліку.

Подвійний запис – це подвійне відображення у бухгалтерському обліку кожної господарської операції: у дебеті одного чи декількох рахунків та одночасно у кредиті одного чи декількох рахунків на одну й ту саму суму. Подвійний запис дає змогу здійснювати балансовий контроль бухгалтерської інформації, тобто контролювати правильність і законність використання господарських засобів і джерел їх формування.

Наприклад, у разі придбання сировини – запаси сировини збільшуються, а сума грошей на розрахунковому рахунку зменшується; у разі використання купленої сировини для виготовлення продукції – запаси сировини зменшуються, а запаси незавершеного виробництва зростають. Таким чином, подвійний запис за своєю суттю відображає кругообіг засобів у господарській діяльності підприємств.

Крім того, подвійний запис базується на розподілі об'єктів обліку на господарські засоби та джерела їх утворення. Наприклад, отримання кредиту, як уже зазначалося, супроводжується одночасним збільшенням грошових коштів на банківському рахунку підприємства та кредиторської заборгованості перед банком. У такому випадку бухгалтер, показуючи появу грошей на рахунку, повинен показати й джерела їх утворення, тобто показати, кому належать ці гроші.

Узагальнення даних бухгалтерського обліку здійснюється за звітний період за допомогою балансу та звітності.

Бухгалтерський баланс – це спосіб групування і відображення наявності й стану господарських засобів підприємства за складом і використанням та джерелами утворення на певну дату в узагальненому вартісному вимірнику. Бухгалтерський баланс є однією з основних форм бухгалтерської фінансової звітності.

Інакше кажучи, бухгалтерський баланс системно представляє майновий стан підприємства в грошовій оцінці на певний момент через порівняння господарських засобів із джерелами їх утворення. Узагальнення облікової інформації в балансі стає можливим завдяки даним про зміни об'єктів обліку, що накопичувалися на рахунках подвійним записом.

Але, крім стану об'єктів обліку, для прийняття рішень в управлінні підприємством необхідна інформація про рух основних засобів, виробничих запасів, структуру собівартості тощо. З цією метою в бухгалтерському обліку складаються відповідні форми звітності у вигляді таблиць, у яких окремо систематизуються дані поточного обліку про будь-які об'єкти обліку.

Бухгалтерська звітність – сукупність способів і прийомів узагальнення даних поточного обліку і впорядкована система взаємопов'язаних економічних показників виробничо-господарської діяльності підприємства за звітний період.

Бухгалтерську звітність заповнюють на підставі даних рахунків бухгалтерського обліку з певною системою їх групування.

Методичні прийоми бухгалтерського обліку взаємопов'язані, доповнюють один одного і в сукупності становлять єдине ціле – метод бухгалтерського обліку.

Контрольні запитання:

1. У чому полягає сутність та необхідність господарського обліку?

2. Перечисліть вимоги, які висуваються до господарського обліку. Обґрунтуйте їх.

3. Які види господарського обліку здійснюються на підприємствах України?

4. Що собою являє оперативний облік? Його мета, об'єкти та способи отримання інформації.

5. Що таке статистичний облік? Його роль у суспільному житті.

6. Перечисліть особливості статистичного та оперативного –

технічного обліку. Який взаємозв'язок існує між цими видами обліку.

7. Дайте визначення бухгалтерського обліку та сформулюйте його особливості порівняно з оперативним і статистичним.

8. Викладіть сутність бухгалтерського, фінансового та управлінського обліку? Зіставте їх характеристики.

9. Розкрийте зміст поняття «податковий облік». У чому полягає його мета та необхідність?

10. Які завдання вирішує податковий облік?

11. Охарактеризуйте натуральні, трудові та грошові вимірники, що застосовуються в обліку.

12. Сформулюйте завдання бухгалтерського обліку та вимоги до його ведення.

13. За сферою діяльності на які види поділяють бухгалтерський облік?

14. Охарактеризуйте сутність інформаційної, контрольної, аналітичної та оціночної функцій бухгалтерського обліку.

15. Перечисліть основні принципи бухгалтерського обліку. Охарактеризуйте один із них.

16. Які принципи прямо чи опосередковано визначені практикою ведення бухгалтерського обліку? Охарактеризуйте їх.

17. У чому полягає сутність методу бухгалтерського обліку?

18. У чому полягає значення загальнонаукових методів бухгалтерського обліку?

19. Дайте характеристику специфічних облікових прийомів бухгалтерського обліку.


20. Які відмінності існують між загальними і специфічними методами наукових досліджень?

21. Доведіть зв'язок між елементами методу бухгалтерського обліку.

22. Розкрийте взаємозв'язок предмета і методу бухгалтерського обліку.

Тема 2

Бухгалтерський баланс



Питання до розгляду:

- 2.1. Економічна сутність, значення та види балансового узагальнення
- 2.2. Бухгалтерський баланс: будова, зміст, призначення
- 2.3. Господарські операції та їх вплив на бухгалтерський баланс

Ключові терміни: баланс, стаття балансу, актив, пасив, розділ балансу, балансове рівняння, господарська операція, типи господарських операцій, валюта балансу.

Нормативно-правове забезпечення

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 966–XIV.
- 2.

2.1. Економічна сутність, значення та види балансового узагальнення

Управління фінансово-господарською діяльністю підприємства потребує своєчасної та достовірної інформації про стан та рух господарських засобів за складом і розміщенням, джерелами формування та цільовими призначеннями. Такі відомості можна отримати за допомогою бухгалтерського балансу. Слово “баланс” від французького “balance” означає ваги, рівноваженість.

Завдання балансу – дати узагальнену інформацію про активи і їх джерела у вартісному вимірнику на певну дату. Така інформація необхідна внутрішнім (менеджери, спеціалісти, працівники підприємства) та зовнішнім (акціонери, кредитори підприємства, податкові служби) користувачам для прийняття рішень.

Бухгалтерський баланс – метод узагальнення даних про склад майна суб'єкта діяльності за видами (складом і використанням) і джерелами утворення на певну дату в узагальненому вартісному вимірнику (зазвичай на 1-ше число місяця).

Форма балансу та порядок його заповнення в Україні регулюються ПСБО 2 «Баланс». Згідно зі ст. 11 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» баланс, разом із звітом про фінансові результати, звітом про рух грошових коштів, звітом про власний капітал, звітністю за сегментами та примітками до звітів, є складовою фінансової звітності підприємства.

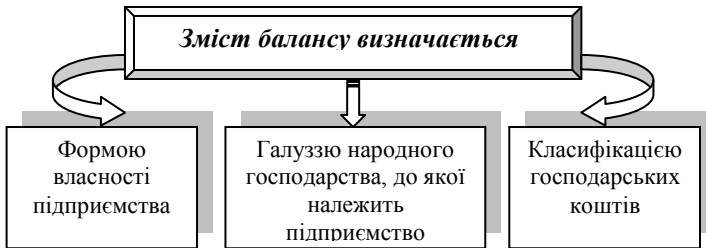


Рис.2.1. Визначники змісту балансу

Баланси відображають різну економічну інформацію і в залежності від вимірників бувають:

- *натуральні* – характеризують джерела формування матеріальних ресурсів та напрямки їх використання. Складаються в натуральних вимірниках. Використовується часто при плануванні господарської діяльності підприємства;
- *трудові* – характеризують кількість та склад трудових ресурсів, їх розподіл та використання;
- *вартісні* – складаються у вартісному вираженні на рівні окремих підприємств, галузей, країни.

Крім цього, баланси класифікують за:

- джерелами складання;
- обсягами даних;
- формою;
- термінами складання;
- змістом.

За джерелами складання:

- *інвентарні* – складаються на підставі повного опису майна і є скороченим варіантом бухгалтерського балансу;
- *книжкові* – складаються на підставі запису в книгах без підтвердження інвентаризації;
- *генеральні* – поєднання інвентарного та книжкового балансів.

За обсягами даних:

- *прості* – баланси підприємств, які не мають структурних підрозділів;
- *складні* – баланси підприємств, які мають структурні підрозділи;
- *зведені* – складається об'єднанням підприємств і містить звітні дані всіх суб'єктів господарювання – учасників такого об'єднання.

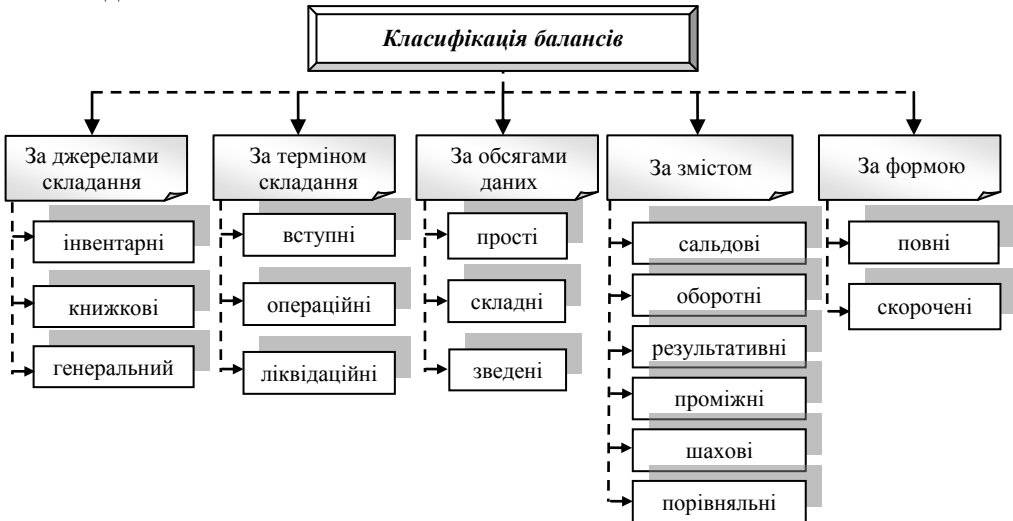


Рис. 2.2. Класифікація балансів

За змістом виділяють баланси:

- *сальдові* – складається шляхом підрахунку сальдо по рахунках;
- *оборотні* – баланси, які крім залишків активів та пасивів містять дані про їх рух, тобто дебетові та кредитові обороти;
- *результативні* – баланси доходів та витрат, які дають змогу визначити чистий прибуток;
- *проміжні* – баланси, які складаються на будь-яку дату залежно від потреб;

- *шахові* – баланси, які крім залишків на рахунках, містять кореспонденції по цих рахунках;

- *порівняльні* – баланси, в яких порівнюються статті звітного балансу з відповідними статтями балансу за попередній період.

За формою баланси поділяють на:

- *повні* – баланси, які містять перелік всіх статей, які до них включаються;

- *скорочені* – містять обмежену кількість статей.

У практиці бухгалтерського обліку також мають місце такі види балансів:

- *річний* – складається за календарний рік як основний звітний період в діяльності підприємства;

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

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

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

- *консолідований* – складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства ;

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

- *баланс-нетто*. Особливість його полягає в тому, що показники активів та капіталу відображаються за їх чистою вартістю. Наприклад, до підсумку балансу включається не первісна вартість дебіторської заборгованості та резерв сумнівних боргів, а її чиста реалізаційна вартість;

- *баланс-брутто*. Цей вид балансу передбачає включення всіх показників балансу до його підсумку. Наприклад, основні засоби за первісною вартістю будуть відображатися в активі, а накопичений знос, як джерело утворення, – в пасиві балансу. Тому чиста вартість основних засобів буде розраховуватися різниця між первісною вартістю та накопиченим зносом.

2.2. Бухгалтерський баланс: будова, зміст, призначення

За формою баланс являє собою двосторонню таблицю, ліва сторона якої називається активом і призначена для відображення господарських засобів за складом і розміщенням, а права сторона, що називається пасивом, призначена для відображення джерел формування господарських засобів. Така форма побудови бухгалтерського балансу називається горизонтальною. Вона широко використовується в країнах континентальної Європи, в тому числі й в Україні. Англomовні країни використовують вертикальну форму побудови балансу, коли спочатку показують склад активу, а потім – пасиву.

Схематичне зображення горизонтальної та вертикальної форм складання бухгалтерського балансу представлено на рис. 2.3.

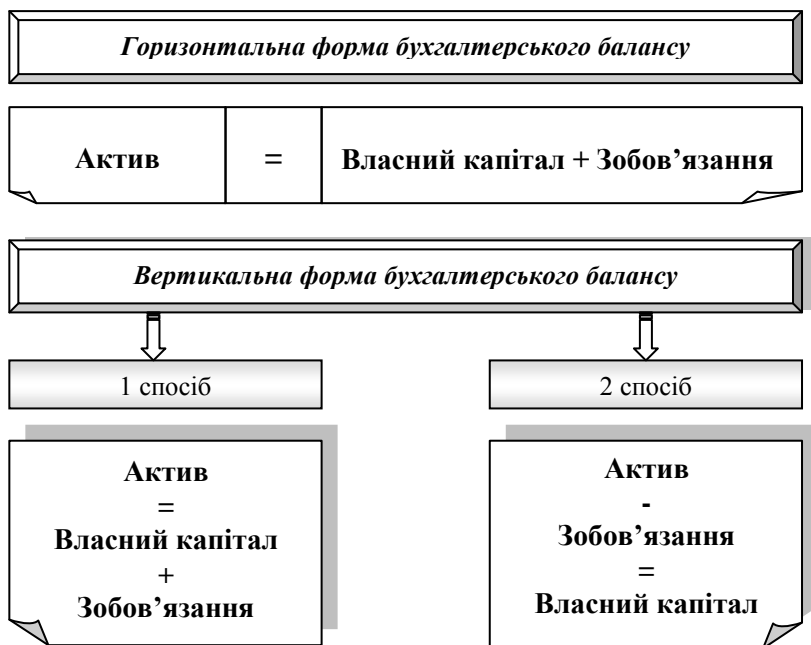


Рис.2.3. Форми складання бухгалтерського балансу

Слід зазначити, що в основі побудови горизонтальної та вертикальної форм бухгалтерського балансу знаходиться одне й те саме рівняння, яке в бухгалтерському обліку прийнято називати *балансовим рівнянням*. Воно має такий вигляд:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання}$$

Це рівняння є свідченням того, що активи підприємства можуть формуватися як за рахунок власних коштів, так і залучених, тобто коштів інших підприємств та фізичних осіб. Однак існують випадки, коли активи підприємства формуються тільки за рахунок власних коштів (власного капіталу). Така ситуація можлива на початкових стадіях діяльності підприємства. Тоді балансове рівняння матиме такий вигляд:

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

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

Стаття балансу – це показник, що відображає на звітну дату стан окремих видів активів, власного капіталу та зобов'язань.

Статті активу характеризують господарські засоби: основні засоби, запаси, кошти, дебіторську заборгованість тощо. Статті пасиву характеризують джерела власних і залучених коштів: статутний капітал, прибуток, кредити банку, кредиторську заборгованість тощо.

Підсумок активу або пасиву (оскільки вони мають дорівнювати один одному) називається *валютою балансу*.

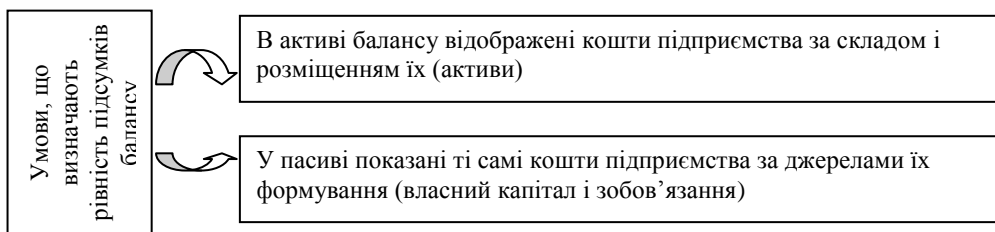


Рис.2.4. Умови, що визначають рівність підсумків балансу

Загальні підсумки активу і пасиву балансу дорівнюють один одному (рис. 2.5). Це обов'язкова умова правильності його складання. Рівність підсумків активу і пасиву балансу зумовлена тим, що в обох його частинах відображені у вартісній оцінці одні й ті самі господарські засоби, які згруповані за різними ознаками: в активі за складом і розміщенням, а в пасиві – за джерелами їх формування. Кожна група господарських засобів, розміщених в активі, має відповідне джерело їх формування, відображене в пасиві балансу.

Відсутність рівності підсумків активу і пасиву балансу свідчить про наявність помилок, допущених при його складанні.



Рис.2.5. Відображення господарських засобів підприємства та джерел їх формування у бухгалтерському балансі

Змістовна частина балансу визначається його будовою та структурою. Розміщення статей в активі та пасиві у світовій і вітчизняній практиці істотно відрізняється (табл. 2.1).

У бухгалтерському балансі статті розміщені за їх здатністю перетворюватися на грошові кошти. Так, в активі балансу вони розташовані в міру зростання їх ліквідності: від нематеріальних активів до грошових коштів, а в пасиві – за ознакою часу, який потрібен для повернення боргу. Грошовий вираз статті балансу

називається оцінкою статті. Статті бухгалтерського балансу поділяються на:

- активні та пасивні;
- основні та регулюючі.

Таблиця 2.1

Порівняльна характеристика будови балансу у світовій і вітчизняній практиці

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

Показники основних статей включаються в підсумки розділів та підсумок балансу. Регулюючі не мають значення без основних і їх суми в підсумок балансу не включаються. В активі балансу такими статтями є первісна вартість та знос нематеріальних активів і основних засобів, первісна вартість дебіторської заборгованості та резерв сумнівних боргів. У пасиві неоплачений капітал та вилучений капітал. Активні статті балансу групуються у розділи активу, пасивні – у розділи пасиву балансу (рис. 2.6).

У *I розділі активу «Необоротні активи»* наводяться статті: нематеріальні активи, основні засоби (за первісною та залишковою вартістю, яка включається до валюти балансу, та сумою зношення), незавершене будівництво, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи. Необоротні активи в економічній літературі та практиці відомі ще як довгострокові активи або фіксовані активи. Вони є такими, що не споживаються протягом одного операційного циклу, керівництво підприємства не передбачає їх конвертації у гроші в поточному році, і основне призначення яких – не перепродаж, а використання в господарській діяльності.

II розділ активу – «*Оборотні активи*» містить дані про виробничі запаси, поточні біологічні активи, незавершене виробництво, готову продукцію, товари, векселі одержані, поточну дебіторську заборгованість, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їхні еквіваленти.

У III розділі активу «Витрати майбутніх періодів» відображають витрати майбутніх періодів. Це витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних періодів (сплачені аванси за узяті в оренду необоротні активи, оплачена передплата на періодичні видання, оплачена абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо).

У I розділі пасиву «Власний капітал» подають інформацію про статутний, неоплачений, вилучений, пайовий, додатковий і резервний капітал та нерозподілений прибуток (непокриті збитки).

II розділ пасиву «Забезпечення наступних витрат і платежів» містить інформацію про визнані в звітному періоді майбутні витрати та платежі, величина яких на дату складання балансу може бути розрахована тільки шляхом прогнозних оцінок (забезпечення виплат відпусток, гарантійних зобов'язань, додаткове пенсійне забезпечення); залишки коштів цільового фінансування, які формуються за рахунок зовнішніх надходжень і мають бути використані виключно за передбаченою цільовою ознакою (субсидії, асигнування з бюджету і позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо).

У III розділі пасиву балансу «Довгострокові зобов'язання» наводять дані про кошти, залучені на довгостроковій основі шляхом випуску підприємством цінних паперів власного боргу, довгострокові кредити банків та інші зобов'язання підприємства з строком погашення, що перевищує 12 місяців з дати балансу.

У IV розділі пасиву балансу «Поточні зобов'язання» відображають зобов'язання за одержаними кредитами банку та за виданими вексями зі строком погашення до 12 місяців з дати балансу, кредиторську заборгованість за товари, роботи і послуги, поточні зобов'язання за розрахунки з бюджетом, зі страхування, оплати праці тощо.

У V розділі пасиву балансу «Доходи майбутніх періодів» відображаються доходи, які отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів (одержані аванси за здані в оренду необоротні активи, одержана передплата на періодичні видання, виручка від продажу

квитків транспортних і театральньо-видовищних організацій, стягнута абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо).

Активи, зобов'язання та власний капітал відображаються у балансі підприємства за умови їх відповідності всім критеріям визнання. Якщо об'єкт бухгалтерського обліку не відповідає одному з критеріїв визнання, то він не відображається у балансі.



Рис.2.6. Структура бухгалтерського балансу за основними статтями

2.3. Господарські операції та їх вплив на бухгалтерський баланс

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

Аналіз даних балансу проводиться на основі таких аналітичних співвідношень:

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

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

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

У процесі господарської діяльності відбувається зміна складу засобів, розміщення та зміни у джерелах їх формування, що призводить і до зміни окремих статей балансу в активі і пасиві. В деяких випадках ці зміни зумовлюють появу нових статей балансу або зникнення інших.

За характером впливу на баланс усі господарські операції поділяються на чотири типи (рис.2.7):

Перший тип операцій характеризується змінами тільки в активі балансу: одна стаття активу збільшується, а друга зменшується на однакову суму. Валюта балансу не змінюється.

Другий тип операцій характеризується змінами тільки в пасиві балансу: одна стаття пасиву збільшується, а друга зменшується на однакову суму. Валюта балансу не змінюється.



Третій тип операцій характеризується змінами в активі й пасиві балансу на одну й ту саму суму в сторону збільшення. Валюта балансу збільшується.

Четвертий тип операцій на балансі характеризується змінами в активі й пасиві балансу на одну й ту саму суму в сторону зменшення. Валюта балансу зменшується (рис. 2.8).

Типи змін в балансі

I. A+ A-

Зміни в активі балансу:



-  одна стаття збільшується,
-  друга стаття зменшується на суму операції

Підсумок балансу не змінюється

Приклад: з каси в банк здано готівку

II. П+ П-

Зміни в пасиві балансу:



-  одна стаття збільшується,
-  друга стаття зменшується на суму операції

Підсумок балансу не змінюється

Приклад: збільшується статутний капітал за рахунок чистого прибутку

III. A+ П+

Зміни в активі і пасиві балансу в сторону збільшення:



-  одна стаття активу збільшується,
-  одна стаття пасиву збільшується на суму операції

Підсумок балансу збільшується

Приклад: оприбутковано матеріали від постачальників

IV. A- П-

Зміни в активі і пасиві балансу:

-  одна стаття активу зменшується,
-  одна стаття пасиву зменшується на суму операції

Підсумок балансу зменшується

Приклад: погашено кредит банку з поточного рахунку

Рис. 2.7. Типи змін в балансі

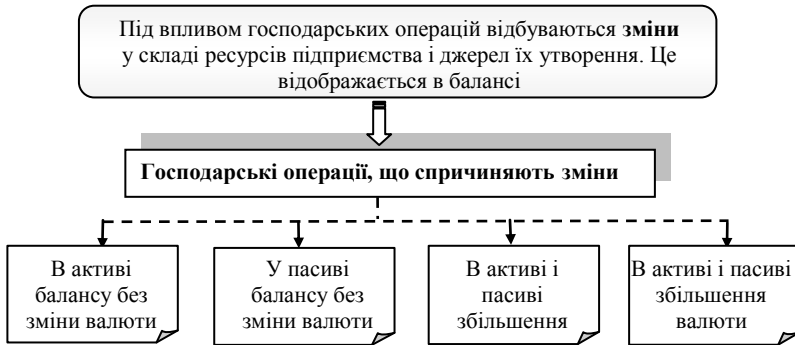


Рис. 2.8. Зміни в балансі під впливом чотирьох типів операцій

Кожна господарська операція викликає зміни не менше як двох статей балансу. При цьому обов'язково зберігається збалансованість активу і пасиву. Підсумок активу і пасиву балансу змінюється тільки тоді, коли господарська операція стосується одночасно засобів і джерел їх утворення. Рівність підсумків активу і пасиву балансу зберігається після будь-якої операції, в чому полягає контрольний прийом подвійного відображення операцій.

Характеристика типів змін в балансі представлена в табл.2.2.

Таблиця 2.2

Порівняльна характеристика господарських операцій

№	Тип господарської операції	Рівняння	Вплив на валюту балансу
1	Призводить до змін у структурі активу балансу	$A+A-A=P$	Не змінює
2	Призводить до змін у структурі пасиву балансу	$A=P+ A-A$	Не змінює
3	Призводить до змін у структурі активу та пасиву балансу в бік збільшення	$A+A =P + A$	Змінює в бік збільшення
4	Призводить до змін у структурі активу та пасиву балансу в бік зменшення	$A-A =P-A$	Змінює в бік зменшення

Розглянемо вплив даних типів господарських операцій на підсумок балансу підприємства «Мотор».

Приклад 2.1.

Початковий баланс підприємства «Мотор» має вигляд (табл.2.3)

Таблиця 2.3

Початковий баланс підприємства «Мотор»

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Каса	1000	Нерозподілені прибутки	4000
Рахунки в банках	2000	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	3000
Виробничі запаси	3000	Статутний капітал	2000
Розрахунки з покупцями та замовниками	4000	Короткострокові позики	1000
Баланс	10000	Баланс	10000

Господарська операція: отримано в касу підприємства з його поточного рахунка готівку для виплати заробітної плати працівникам у сумі 1 000 грн. Внаслідок цієї операції залишок грошових коштів у касі збільшиться на 1000 грн. і сума за статтею «Каса» становитиме 2000 грн. (1000 + 1000). Водночас на поточному рахунку в банку кошти на 1 000 грн. зменшаться і за статтею «Рахунки в банках» залишок становитиме 1000 грн. (2000 - 1000).

Баланс підприємства після операції матиме такий вигляд (табл.2.4).

Таблиця 2.4

Баланс підприємства після операції типу А+А-

Актив	Сума, грн.		Пасив	Сума, грн.	
	Початковий баланс	Після операції		Початковий баланс	Після операції
<i>Каса</i> +1000	1000	2000	Нерозподілені прибутки	4000	4000
<i>Рахунки в банках</i> - 1000	2000	1000	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	3000	3000
Виробничі запаси	3000	3000	Статутний капітал	2000	2000
Розрахунки з покупцями та замовниками	4000	4000	Короткострокові позики	1000	1000
Баланс	10000	10000	Баланс	10000	10000

Так як підсумок балансу не змінився, а зміни відбулись тільки в активі – це операція першого типу: А+А-.

Приклад 2.2.

Показники початкового балансу підприємства «Мотор» такі ж як в прикладі 2.1.

Господарська операція: за рішенням зборів засновників підприємства частину прибутку в сумі 3 000 грн. направлено на збільшення статутного капіталу. Внаслідок цієї операції відбулися зміни в джерелах засобів: сума за статтею «Нерозподілені прибутки» зменшилася на 3000 грн. і становить 1000 грн. (4 000 - 3 000), а «Статутний капітал» при цьому збільшився на суму 3000 грн. і становить 5 000 грн. (2 000 + 3 000).

Баланс підприємства після даної операції матиме такий вигляд (табл.2.5).

Таблиця 2.5

Баланс підприємства після операції типу П+П-

Актив	Сума, грн.		Пасив	Сума, грн.	
	Початковий баланс	Після операції		Початковий баланс	Після операції
1	2	3	4	5	6
Каса	1000	1000	<i>Нерозподілений Прибуток -3000</i>	4000	<i>1000</i>
1	2	3	4	5	6
Рахунки в банках	2000	2000	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	3000	3000
Виробничі запаси	3000	3000	<i>Статутний Капітал +3000</i>	2000	<i>5000</i>
Розрахунки з покупцями та замовниками	4000	4000	Короткострокові позики	1000	1000
Баланс	10000	10000	Баланс	10000	10000

Так як підсумок балансу не змінився, а зміни відбулись тільки в Пасиві – це операція другого типу: П+П-.

Приклад 2.3.

Показники початкового балансу підприємства «Мотор» такі ж як в прикладі 2.1.

Господарська операція: від постачальників надійшли й були оприбутковані запаси на суму 6 000 грн. Внаслідок операції відбулося збільшення статті «Виробничі запаси» на 6 000 грн. і становить 9000 грн. (3000 +6000). Одночасно відбулося збільшення «Розрахунки з

постачальниками та підрядниками» за одержані запаси на цю ж суму. Залишок за статтею «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» зросте до 9 000 грн. (3000 + 6 000).

Баланс підприємства після операції матиме такий вигляд (табл. 2.6).

Таблиця 2.6
Баланс підприємства після операції типу А+П+

Актив	Сума, грн.		Пасив	Сума, грн.	
	Початковий баланс	Після операції		Початковий баланс	Після операції
Каса	1000	1000	Нерозподілені прибутки	4000	4000
Рахунки в банках	2000	2000	<i>Розрахунки з постачальниками та підрядниками +6000</i>	3000	9000
<i>Виробничі запаси +6000</i>	3000	9000	Статутний капітал	2000	2000
Розрахунки з покупцями та замовниками	4000	4000	Короткострокові позики	1000	1000
Баланс	10000	16000	Баланс	10000	16000

Підсумок балансу збільшився на 6000 грн., зміни відбулись в Активі і Пасиві – це операція третього типу: А+П+.

Приклад 2.4.

Показники початкового балансу підприємства «Мотор» такі ж як в прикладі 2.1.

Господарська операція: перераховано підприємством з поточного рахунка в банку заборгованість за раніше отриманим кредитом на суму 1 000.

Ця операція викликала зменшення статті «Рахунки в банках» на суму 1 000 грн., залишок на якому тепер становить 1000 грн. (2000 - 1000), і одночасно зменшення заборгованості банку за кредитом на цю ж суму. В результаті операції залишок за статтею «Короткострокові позики» становить 0 грн. (1000 - 1000).

Баланс підприємства після даної операції матиме такий вигляд (табл. 2.7)

Підсумок балансу зменшився на 1000 грн., зміни відбулись в Активі і Пасиві – це операція четвертого типу: А-П-.

Таблиця 2.7

Баланс підприємства після операції А-П-

Актив	Сума, грн.		Пасив	Сума, грн.	
	Початковий баланс	Після операції		Початковий баланс	Після операції
Каса	1000	1000	Нерозподілені прибутки	4000	4000
<i>Рахунки в банках</i> -1000	2000	1000	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	3000	3000
Виробничі запаси	3000	3000	Статутний капітал	2000	2000
Розрахунки з покупцями та замовниками	4000	4000	<i>Короткострокові позики</i> -1000	1000	0
Баланс	10000	9000	Баланс	10000	9000

Контрольні запитання:

1. Дайте визначення бухгалтерському балансу.
2. У чому полягає призначення бухгалтерського балансу?
3. Які форми балансу вам відомі? Відобразіть їх графічно.
4. Що таке стаття балансу?
5. Що характеризують статті активу балансу?
6. Що характеризують статті пасиву балансу?
7. Порівняйте особливості побудови балансу у світовій і вітчизняній практиці.
8. Охарактеризуйте структуру бухгалтерського балансу.
9. Типи господарських операцій, що впливають на баланс.
10. До якого типу господарських операцій, що впливають на баланс, відноситься операція з:
 - виплати нарахованої заробітної плати працівникам?
 - купівлі товарів на умовах наступної оплати?
 - передачі матеріалів у виробництво?
 - перерахування коштів в погашення заборгованості перед постачальником ?
 - розподілу прибутку на збільшення резервного капіталу?
 - одержання готівки в касу з поточного рахунку?
 - зарахування на поточний рахунок кредиту банку?
 - нарахування заробітної плати працівникам основного виробництва ?

Тема 3

Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис

Питання до розгляду:

- 3.1. Рахунки бухгалтерського обліку: зміст і будова
- 3.2. Подвійний запис: сутність і значення
- 3.3. План рахунків бухгалтерського обліку
- 3.4. Класифікація рахунків
- 3.5. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку

Ключові терміни: рахунки, дебет, кредит, сальдо, обороти, подвійний запис, кореспонденція рахунків, основні рахунки, регулюючі рахунки, операційні рахунки, фінансово-результативні рахунки, балансові і позабалансові рахунки, оборотна відомість, план рахунків бухгалтерського обліку.

Нормативно-правове забезпечення:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV.
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.

3.1. Рахунки бухгалтерського обліку: зміст і будова

Рахунки бухгалтерського обліку – спосіб отримання показників про однорідні елементи господарських ресурсів і джерелах їх утворення. В процесі господарської діяльності виникають зміни в складі засобів і джерел. Для того, щоб врахувати усі зміни, використовують систему рахунків бухгалтерського обліку. Кількість і назва рахунків визначається планом рахунків. Побудова рахунків і їх вигляд залежать від об'єктів, форми і організації обліку. Однак

кожний рахунок поділяється на дві частини, з яких одна призначена для відображення збільшення, а друга – зменшення об'єкта обліку. Ці частини називають дебетом і кредитом., які в свою чергу залежно від потреб можуть мати деталізацію за статтями, елементами і так далі.

Бухгалтерський рахунок призначений для поточного бухгалтерського обліку.

Рахунок – це спосіб групування економічно-однорідних засобів підприємства, джерел їх формування та господарських процесів і поточного відображення операцій з ними.

Рахунок за будовою – це двостороння таблиця, ліву сторону якої позначають умовним терміном *дебет*, а праву – *кредит*. Назву рахунка пишуть посередині таблиці.

Термін «дебет» походить від лат. *debit*, що означає «він винен», а «кредит» – від лат. *credit*, що означає «він вірить». Тепер дебет і кредит – це умовні технічні позначення сторін рахунку. Таку форму застосовують і розуміють однаково бухгалтера усього світу. Схематично рахунок має таку форму (рис. 3.1).

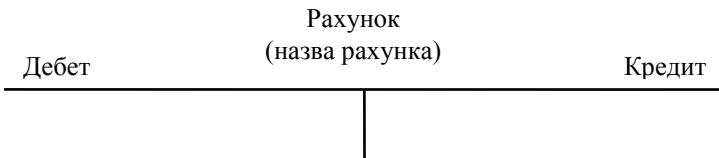


Рис. 3.1. Схема рахунку бухгалтерського обліку

Відкриття рахунків – це здійснення записів в рахунках про їх найменування і початкові сальдо. Відкрити рахунок – це значить дати йому найменування (проставити шифр) і записати початкове сальдо, якщо таке є. Відкриття синтетичних і аналітичних рахунків проводиться звичайно на початку року у відповідних облікових регістрах.

Закриття рахунків – записи, після яких рахунки бухгалтерського обліку не мають сальдо. Рахунки можуть закриватися в залежності від стану об'єкта обліку. Наприклад, рахунок № 39 «Витрати майбутніх періодів» закривається після списання всіх цих витрат за призначенням. Періодичне закриття деяких рахунків передбачається діючими

положеннями бухгалтерського обліку. Деякі рахунки закриваються шляхом перерахунку сальдо по них на другі рахунки.

По відношенню до балансу рахунки є активні і пасивні.

Активні рахунки призначені для обліку наявності та руху активів і відкриваються для статей балансу, які знаходяться в активі бухгалтерського балансу («Основні засоби», «Нематеріальні активи», «Виробничі запаси», «Товари», «Каса», «Рахунки в банках», «Розрахунки з покупцями та замовниками» тощо).

Пасивні рахунки призначені для обліку наявності та зміни джерел утворення і відкриваються для статей балансу, що містяться в пасиві балансу («Статутний капітал», «Резервний капітал», «Нерозподілені прибутки», «Довгострокові позики», «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», «Розрахунки з оплати праці» тощо).

При відкритті рахунків у них записують початкові сальдо на підставі даних статей балансу. Оскільки господарські засоби розміщені в лівій стороні балансу – активі, то і сальдо в активних рахунках записують зліва в дебеті рахунка. Так як джерела господарських засобів відображають у балансі з правої сторони, то і сальдо в пасивних рахунках записують справа у кредиті рахунка. Отже, *активні рахунки завжди мають дебетове сальдо, а пасивні рахунки – кредитове*, що засвідчує тісний взаємозв'язок між балансом і рахунками.

Побудову активних і пасивних рахунків зображено на рис. 3.2.

Активний рахунок		Пасивний рахунок	
Дт	Кт	Дт	Кт
Початковий залишок (сальдо)			Початковий залишок (сальдо)
+	-	-	+
<i>Збільшення</i>	<i>Зменшення</i>	<i>Зменшення</i>	<i>Збільшення</i>
Оборот +	Оборот -	Оборот	Оборот +
		-	
Кінцевий залишок (сальдо)			Кінцевий залишок (сальдо)

Рис. 3.2. Побудова активних і пасивних рахунків

Обороти по рахунках – підсумки записів за *дебетом* і *кредитом* рахунків бухгалтерського обліку за визначений період (місяць, квартал, рік). Обороти по рахунках відповідно називаються дебетовими і кредитовими. Обороти підраховуються в кінці кожного

місяця. Дебетовий оборот означає в активному рахунку збільшення, а в пасивному – зменшення об'єкту обліку за місяць. Кредитовий оборот показує в активному рахунку зменшення, а в пасивному – збільшення об'єкту обліку за місяць. Для того, щоб визначити *сальдо* по рахунку, потрібно спочатку визначити по ньому обороти.

В активних рахунках, де залишок завжди дебетовий, збільшення коштів відображається за дебетом, а зменшення – за кредитом. У пасивних рахунках, де залишок завжди кредитовий, збільшення джерел відображають за кредитом, а зменшення – за дебетом.

Для визначення залишку (сальдо) на кінець місяця на активному рахунку необхідно: до початкового дебетового залишку (сальдо) додати дебетовий оборот і відняти кредитовий оборот. На пасивному рахунку залишок (сальдо) на кінець місяця визначається додаванням до початкового кредитового залишку (сальдо) кредитового обороту і відніманням дебетового обороту.

**Синтетичні і
аналітичні рахунки**

Синтетичними називають рахунки призначені для обліку економічно однорідних груп, засобів, їх джерел та господарських процесів у грошовому вимірнику. Облік, який здійснюють на підставі таких рахунків, називається *синтетичним обліком*. Дані синтетичного обліку використовують при складанні бухгалтерського балансу та інших форм фінансової звітності

Для оперативного управління підприємством потрібна детальна інформація про конкретні види засобів, їх джерел, а також господарських процесів. Таку інформацію одержують за допомогою *аналітичних рахунків*.

Термін «аналітичний» походить від лат. *analysis* – розкладання, розчленування цілого на складові (елементи). Облік, здійснюваний на підставі аналітичних рахунків, називається *аналітичним*. Це облік, в якому, крім грошового, застосовують натуральні й трудові вимірники. Наприклад, до синтетичного рахунку «Розрахунки з оплати праці» відкривають аналітичні рахунки за прізвищами працівників, «Адміністративні витрати» – за видами витрат, «Готова продукція» – за видами готової продукції тощо.

Взаємозв'язок між синтетичними й аналітичними рахунками характеризується таким чином.

1) На рахунках синтетичного й аналітичного обліку залишок (сальдо) розміщується на одній і тій же стороні рахунка.

2) Якщо дебетується чи кредитується синтетичний рахунок, то однаково дебетуються чи кредитуються його аналітичні рахунки.

3) Кожну операцію на рахунках синтетичного обліку записують загальною сумою, а на відповідних аналітичних рахунках – частковими сумами.

4) Сума залишків (сальдо) і оборотів за всіма аналітичними рахунками має дорівнювати залишку (сальдо) й оборотам, відповідно, синтетичного рахунка. Відсутність такої рівності свідчить про наявність помилок у бухгалтерських записах.

Субрахунки – це спосіб додаткового групування однорідних аналітичних рахунків у межах синтетичного рахунка для отримання узагальнених показників. Так, на синтетичному рахунку «Виробничі запаси» аналітичні рахунки групують за субрахунками: «Сировина і матеріали», «Паливо», «Тара і тарні матеріали», «Будівельні матеріали», «Запасні частини» тощо; синтетичний рахунок «Розрахунки з різними дебіторами» включає субрахунки «Розрахунки за виданими авансами», «Розрахунки з підзвітними особами», «Розрахунки за нарахованими доходами» тощо.

Взаємозв'язок синтетичного й аналітичного обліку є результатом деталізації і узагальнення в інформаційній системі бухгалтерського обліку і включає: синтетичні рахунки, субрахунки, аналітичні рахунки.

3.2. Подвійний запис

Подвійним записом називають відображення кожної господарської операції двічі, за дебетом одного і за кредитом другого рахунків в одній і тій же сумі.

Подвійний запис не тільки принцип однакового відображення операцій на рахунках, а й *основний технічний прийом бухгалтерського обліку*, тому що забезпечує горизонтальний взаємозв'язок між рахунками, а також *важливий контрольний прийом*, оскільки очевидно, що скільки не було б операцій, загальна сума записів за дебетом рахунків завжди дорівнюватиме загальній сумі записів за кредитом рахунків.

Взаємозв'язок між рахунками, що виникає шляхом подвійного запису, називається *кореспонденцією рахунків*, а такі рахунки кореспондуючими. Як синонім кореспонденції рахунків використовують терміни: *бухгалтерська проводка, контрирування*.

Бухгалтерською проводкою (записом) називається зазначення двох рахунків (одного за дебетом, іншого за кредитом) і суми господарської операції.

Кореспондуючими називаються рахунки, які вступають у зв'язок в господарських операціях.

Оскільки господарські операції здійснюються на основі первинних документів, то у формуванні господарської операції і при кореспонденції рахунків необхідно вказувати підставу (документ). Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку є певною моделлю взаємопов'язаних рахунків, і тому конструювання чи складання бухгалтерської проводки є творчою роботою фахівця-бухгалтера, яка вимагає глибокого розуміння суті господарської операції і уявлення про зміни, до яких вона приведе.

Залежно від кількості кореспондуючих рахунків розрізняють *прості й складні бухгалтерські проводки*.

Простою називають таку бухгалтерську проводку, за якої один рахунок дебетується, а другий кредитується на одну і ту ж суму, тобто коли кореспондують між собою тільки два рахунки.

Складною називають таку бухгалтерську проводку, за якої один рахунок дебетується, декілька кредитується на загальну суму, або навпаки – один кредитується, а декілька дебетуються на загальну суму.

Для того, щоб скласти бухгалтерську проводку необхідно:

- 1) уважно вивчити господарську операцію, її зміст;
- 2) визначити два рахунки які кореспондують;
- 3) дати характеристику рахункам (активний чи пасивний);
- 4) по кожному рахунку визначити зміни: збільшення чи зменшення;
- 5) використовуючи формули А+ А-, П+ П-, А+ П+, А- П- скласти бухгалтерську проводку.

Приклад 3.1.

Складемо кореспонденцію рахунків до господарської операції: *придбано матеріали у постачальників на суму 200 грн.*

- 1) Уважно вивчаємо господарську операцію, її зміст. За умовою прикладу придбання матеріалів призведе до *збільшення* їх на складі підприємства. З іншої точки зору, постачальник матеріалів є для підприємства кредитором, перед яким з моменту отримання і *оприбуткування* матеріалів виникає *збільшення* кредиторської заборгованості на суму 200 грн.

2) Визначаємо два рахунки, які кореспондують. Придбано матеріали, отже, перший рахунок – це 201 «Сировина і матеріали». В підприємства виникла кредиторська заборгованість (зобов'язання сплатити кошти) перед постачальниками за придбані матеріали, тому інший рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

3) Даємо характеристику визначеним рахункам: «Сировина і матеріали» належать до засобів – *активний* рахунок, «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (кредиторська заборгованість) належить до залучених джерел господарських засобів – *пасивний* рахунок.

4) По кожному рахунку визначаємо зміни. На підприємстві відбулось *збільшення* матеріалів на 200 грн., а також *збільшення* заборгованості за розрахунками з постачальниками і підрядниками на 200 грн. Отже, відбулось збільшення за двома рахунками.

5) Використовуючи формулу А+П+ складаємо кореспонденцію.

Рахунок <i>активний</i> 201 «Сировина і матеріали»		Рахунок <i>пасивний</i> 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	
Дт	Кт	Дт	Кт
Сальдо 0			Сальдо 0
Оборот + 200	–	–	Оборот +200
Сальдо 200			Сальдо 200

Для складання кореспонденції вибираємо сторони рахунків (дебет або кредит), які відображають збільшення відповідних рахунків для типу змін А+П+.

Бухгалтерська проводка матиме вигляд:

Дебет рахунку 201 «Сировина і матеріали» на суму 200 грн.

Кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» на суму 200 грн.

Скорочений запис:

Дт 201 – Кт 631 = 200 грн., або 201 - 631 – 200.00 грн.

Увага! Першим завжди записується рахунок, який дебетується, а другим - який кредитується. Це практичний прийом для зручності і швидкості записів і взаєморозуміння між бухгалтерами.

3.3. План рахунків бухгалтерського обліку

План рахунків – це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій і накопичення бухгалтерської інформації про діяльність підприємства, необхідної користувачам для прийняття рішень.

На сьогодні в Україні застосовують п'ять планів рахунків:

- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ;
- План рахунків бухгалтерського обліку Національного банку України;
- План рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків України;
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій структурно складається з 10 класів, які включають *балансові, номінальні та позабалансові* рахунки. План рахунків зорієнтований на потреби складання фінансової та внутрішньої звітності, тому чітко розмежовані балансові рахунки, об'єднані в класи з розділами активу і пасиву балансу, номінальні рахунки для обліку витрат, доходів і результатів діяльності, а також позабалансові рахунки. Узгодженість Плану рахунків підприємства з фінансовою звітністю ілюструє табл.3.1.

Таблиця 3.1.

Узгодженість Плану рахунків із фінансовою звітністю

План рахунків		Фінансова звітність	
Клас	Назва класу рахунків	Актив	Пасив
1	Необоротні активи	1	
2	Запаси	2	
3	Кошти, розрахунки та інші активи	3	
4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань		4
5	Довгострокові зобов'язання		5
6	Поточні зобов'язання		6
7	Доходи і результати діяльності	Звіт про фінансові результати	
8	Витрати за елементами		
9	Витрати діяльності		
0	Позабалансові рахунки	Примітки до фінансових звітів	

Кожен клас рахунків має конкретне призначення та тісно пов'язаний з інформаційними потребами внутрішніх і зовнішніх користувачів. У Плані рахунків використано децимальну систему кодування, за якої кожна цифра в коді рахунка визначає відповідну складову (клас, синтетичний рахунок, субрахунок). Так, код 105 означає: 1 – клас «Необоротні активи»; 0 – синтетичний рахунок «Основні засоби»; 5 – субрахунок «Транспортні засоби». Таким чином, діючий План рахунків розрахований на максимально можливу кількість 99 рахунків першого порядку, а кожен рахунок може вмістити до 9 субрахунків (рахунків другого порядку). Діючий План рахунків містить 80 синтетичних рахунків, 73 з яких призначені для всіх видів діяльності.

План рахунків бухгалтерського обліку, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 21.12.99 за № 892/4185 (Додаток 1).

3.4.Класифікація рахунків

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку – це групування рахунків бухгалтерського обліку за певними ознаками і встановлення загальних властивостей різних груп рахунків з метою їх вивчення і правильного застосування. Багаточисленність і різноманітність об'єктів бухгалтерського обліку викликає необхідність застосування значної кількості різних рахунків. Для правильного їх використання необхідно знати призначення кожного рахунку, його структуру і економічний зміст, тобто знати, які об'єкти враховуються на даному рахунку і які, при цьому, виходять показники, характер оборотів і сальдо, значення рахунку для контролю за господарсько-фінансовою діяльністю, у визначенні собівартості продукції, у виявленні фінансових результатів тощо.

Кожен рахунок бухгалтерського обліку має багато відмінних ознак. Проте є і загальні характерні ознаки певної групи рахунків, що дає можливість здійснити їх класифікацію. Найбільш істотними ознаками, за якими здійснюється класифікація рахунків, є:

- а) отримання показників про засоби або про джерела утворення засобів;
- б) ступінь деталізації одержуваних показників;
- в) відношення рахунків до бухгалтерського балансу;
- г) призначення і структура рахунків.

За відношенням до засобів або джерел

Залежно від отримання показників про засоби або джерела утворення засобів всі рахунки діляться на активні, пасивні і

активно-пасивні.

Активні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, на яких відображаються засоби підприємства. Вони дають показники про наявність, склад і рух засобів підприємства. В *активних рахунках* збільшення засобів записується за дебетом, а зменшення – за кредитом. Сальдо має бути дебетовим і показується в активі балансу. Активними є рахунки: № 10 «Основні засоби», №11 «Інші необоротні матеріальні активи», №12 «Нематеріальні активи», №14 «Довгострокові фінансові інвестиції», №15 «Капітальний ремонт і будівництво», №20 «Виробничі запаси», №22 «МШП», №23 «Виробництво», №25 «Напівфабрикати». №26 «Готова продукція», №28 «Товари», №30 «Каса», №31 «Рахунки в банку» тощо.

Пасивні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, на яких відображаються джерела власних і позичених (тимчасово залучених) засобів. У пасивних рахунків збільшення джерел засобів записується за кредитом, а зменшення – за дебетом. Сальдо має бути кредитовим і показується в пасиві балансу. Пасивними є рахунки: №40 «Статутний капітал», №41 «Пайовий капітал», №42 «Додатковий капітал», №43 «Резервний капітал», №46 «Неоплачений капітал», №60 «Довгострокові позики», №50 «Короткострокові позики» тощо.

Активно-пасивні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, що мають ознаки активних і пасивних рахунків. У цих рахунках сальдо може бути дебетовим і кредитовим або одночасно дебетовим і кредитовим (розгорнуте сальдо). Наприклад, за рахунком №66 «Розрахунки за виплатами працівникам» дебетове сальдо показує суму дебіторської заборгованості і відображається в активі бухгалтерського балансу. Кредитове сальдо по цьому рахунку показує суму кредиторської заборгованості і відображається в пасиві балансу. Активно-пасивними рахунками є: №64 «Розрахунки за податками і платежами», №65 «Розрахунки за страхуванням», №372 «Розрахунки з підзвітними особами» тощо. Схему активно-пасивного рахунку і порядок здійснення за ним записів показано на рис. 3.4.

За ступенем деталізації

За ступенем деталізації одержуваних показників розрізняють рахунки синтетичного і аналітичного обліку.

Активно-пасивний рахунок

(назва рахунку)

Початковий залишок (сальдо)	
або дебетовий – наявність дебіторської заборгованості	або кредитовий – наявність кредиторської заборгованості
Збільшення дебіторської заборгованості (+)	Збільшення кредиторської заборгованості (+)
Зменшення кредиторської заборгованості (-)	Зменшення дебіторської заборгованості (-)
Оборот	Оборот
Кінцевий залишок (сальдо)	
або дебетовий	або кредитовий

Рис. 3.4. Схема активно-пасивного рахунку

Рахунки аналітичного обліку – рахунки бухгалтерського обліку, на яких ведеться аналітичний облік. Їх відкривають для деталізації показників відповідного синтетичного рахунка.

Рахунки синтетичного обліку – рахунки бухгалтерського обліку, на яких ведеться синтетичний облік. Їх називають головними рахунками першого порядку. Рахунки синтетичного обліку можуть бути простими і складними. Показники простих рахунків не деталізуються. Показники складних рахунків, коли це необхідно, знаходять свою деталізацію в аналітичному обліку. Кожний синтетичний рахунок має свій шифр (номер). В плані рахунків за деякими складними рахунками є субрахунки, які є рахунками другого порядку.

За відношенням до бухгалтерського балансу

По відношенню до бухгалтерського балансу рахунки можуть бути балансовими і позабалансовими.

Балансові рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, сальдо яких знаходиться відображення в бухгалтерському балансі. Проте це не означає, що назви статей балансу повинні відповідати назвам балансових рахунків. Дані одного балансового рахунку можуть відображатися в декількох статтях балансу.

Позабалансові рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, сальдо яких не входить в бухгалтерський баланс. Ці рахунки призначені для обліку товарно-матеріальних цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві і за правом власності належать до інших підприємств (орендовані основні засоби, матеріальні цінності,

прийняті на відповідальне зберігання або переробку тощо). На позабалансових рахунках також обліковують бланки суворої звітності, списана в збиток дебіторська заборгованість, кількісне вираження списаних на витрати малоцінних оборотних активів. На позабалансовому обліку облік ведеться за простою системою, тобто без застосування подвійного запису. Ці рахунки не кореспондують між собою або з балансовими рахунками.

За економічним змістом

За економічним змістом бувають: рахунки господарських засобів, господарських процесів і джерел утворення засобів. Класифікацію рахунків за

економічним змістом наведено на рис. 3.5.

Рахунки господарських засобів – група рахунків бухгалтерського обліку, призначена для обліку складу і руху господарських засобів. Для відображення кожного виду засобів призначені відповідні рахунки.

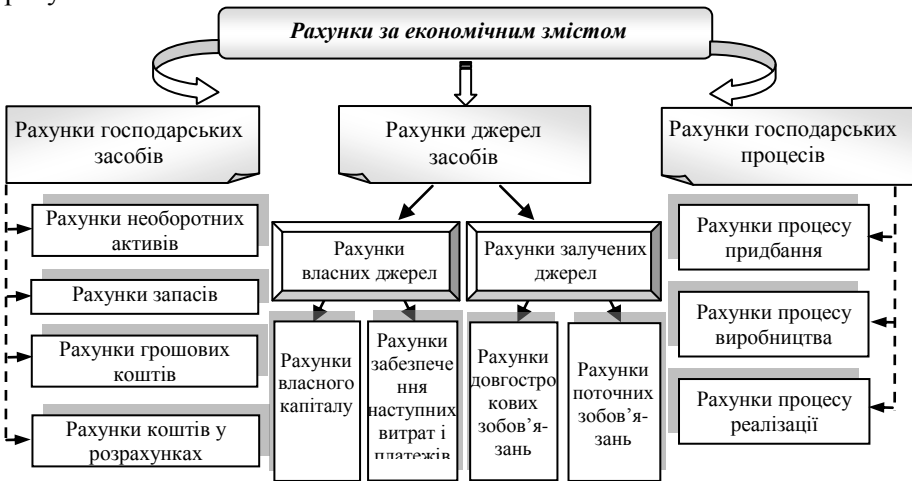


Рис. 3.5. Класифікація рахунків за економічним змістом

Рахунки джерел господарських засобів – група рахунків бухгалтерського обліку, призначена для обліку джерел формування засобів підприємства.

За призначенням і структурою

Залежно від призначення і структури рахунки діляться на основні, регулюючі, операційні (розподільні, калькуляційні) і співставні (результатні, позабалансові). Загальну класифікацію рахунків за призначенням і структурою наведено на рис. 3.6.

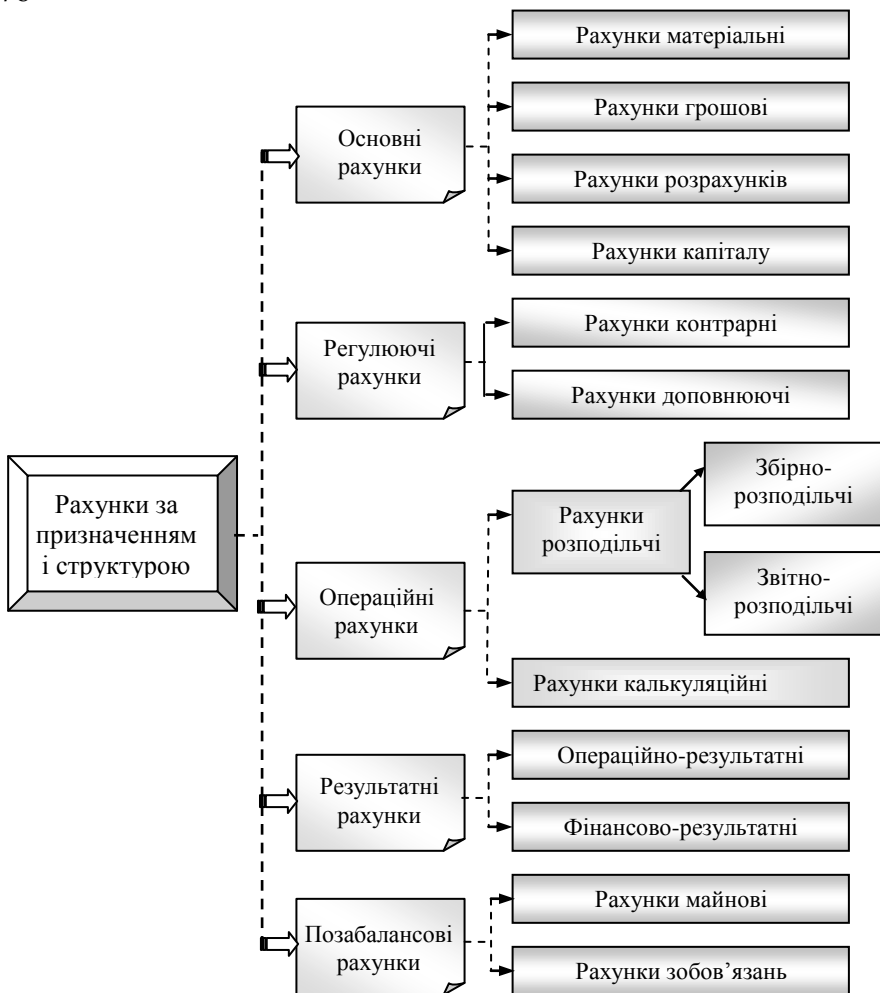


Рис. 3.6. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Основні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, призначені для відображення і контролю окремих видів господарських засобів і джерел їх утворення. Основні рахунки бувають активними, пасивними і активно-пасивними. Крім того, серед основних окремі автори виділяють матеріальні і грошові рахунки та рахунки капіталу і розрахунків.

Регулюючі рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, які призначені для коригування (регулювання) оцінки господарських засобів, отримання додаткових показників про стан цих засобів, а також для уточнення величини джерел їх утворення. Наприклад,

рахунок 13 «Знос основних засобів» є регулюючим до рахунку 10 «Основні засоби» з приводу визначення їх залишкової вартості.

Операційні рахунки – група рахунків бухгалтерського обліку, яка об'єднує *розподільні рахунки, калькуляційні рахунки.*

Розподільні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, призначені для обліку певних виробничих витрат і забезпечення правильності їх розподілу за об'єктами калькуляції, звітними періодами тощо. На розподільних рахунках зазвичай враховуються непрямі витрати, пов'язані з виробництвом або реалізацією декількох видів продукції, а також витрати майбутніх періодів. Розподільні рахунки бувають двох видів. Одні з них призначені для збирання протягом звітного періоду непрямих витрат, для контролю за виконанням бюджетів непрямих витрат і правильного розподілу їх в кінці звітного періоду за об'єктами калькуляції (рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»). Такі рахунки називають збірно-розподільними. Інші призначені для обліку витрат і доходів майбутніх періодів і правильного їх розподілу за об'єктами калькуляції і видами доходів в розрізі звітних періодів. Такі рахунки називаються розподільними за періодами (рахунки 39 «Витрати майбутніх періодів» і 69 «Доходи майбутніх періодів»).

Калькуляційні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, які призначені для отримання даних, необхідних при обчисленні собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг. За дебетом цих рахунків записуються всі витрати пов'язані з виробництвом продукції, або виконанням робіт і послуг, а за кредитом – отримання продукції за собівартістю. Сальдо має бути лише дебетовим і показувати величину незавершеного виробництва. Аналітичний облік за калькуляційними рахунками ведуть в розрізі об'єктів калькуляції і калькуляційних статей. Калькуляційними рахунками є: № 23 «Виробництво», №24 «Брак у виробництві».

Співставні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, призначені для співставлення доходів і витрат і визначення фінансових результатів (рахунок №79 «Фінансові результати», №44 «Прибутки і збитки»).

В даний час немає єдиної (загальноприйнятої) точки зору на класифікацію рахунків залежно від їх призначення, структури і економічного змісту. У різних літературних джерелах даються неоднакові класифікації рахунків.

3.5. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку

Для узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку призначені відомості:

- проста оборотна по синтетичних рахунках;
- оборотна по аналітичних рахунках;
- сальдова відомість (за залишками рахунків);
- шаховий оборотний баланс.

Оборотна відомість за синтетичними рахунками є способом узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку з метою перевірки повноти і правильності облікових записів.

Оборотна відомість є способом узагальнення оборотів і залишків за звітний період (місяць), а також засобом зв'язку між балансом і рахунками, що має важливе значення для контролю правильності облікових записів.

Оборотна відомість (табл. 3.2) за синтетичними рахунками будується у вигляді багатографної таблиці за *конткорентною формою*, яка включає послідовно: назву синтетичних рахунків, початкове сальдо за дебетом або кредитом, обороти за місяць за дебетом і кредитом, а також кінцеве сальдо за дебетом або кредитом. За кожною графою оборотної відомості підраховують підсумки.

Таблиця 3.2.

Оборотна відомість за синтетичними рахунками за квітень 200Хр.
в грн.

Назва рахунків	Сальдо на 01.04.0X		Оборот за місяць		Сальдо на 01.05.0X	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Основні засоби	310 000		50 000		360 000	
Виробничі запаси	60000		110 000	120 000	50 000	
Виробництво	19000		120 000		139 000	
Каса	1 000		40 000	40 000	1 000	
Рахунки в банку	190 000			120 000	70000	
Статутний капітал		120 000		55000		175000
Короткострокові позики		160 000	30000	60000		190 000
Розрахунки з оплати праці		45 000	40 000			5000
Нерозподілені прибутки		255 000	55000			200 000
Розрахунки з постачальниками і підрядниками			110 000	160 000		50 000
Разом	580 000	580 000	555 000	555 000	620 000	620 000

Оборотна відомість узагальнює дані поточного синтетичного обліку, даючи інформацію про зміни господарських засобів та їх

джерел за звітний період, а також їх стан на початок і кінець звітного періоду.

Якщо правильно записані початкові сальдо (залишки) на рахунках, рознесені всі кореспонденції за рахунками (бухгалтерські проводки), підраховані обороти та виведені кінцеві залишки (сальдо), то в оборотній відомості мають місце *три пари рівностей*.

Рівність підсумків першої пари граф зумовлена рівністю підсумків активу і пасиву балансу, який є підставою для запису на синтетичних рахунках початкового сальдо.

Рівність підсумків другої пари граф зумовлена подвійним записом операцій, згідно з якими кожна господарська операція в одній і тій же сумі відображається за дебетом і кредитом різних рахунків.

Рівність підсумків третьої пари граф зумовлена двома попередніми рівностями: якщо початкові залишки (сальдо) на синтетичних рахунках рівні між собою (баланс початковий), а також рівні суми оборотів за дебетом і кредитом (оборотний баланс), то і залишки (сальдо) на кінець звітного періоду в підсумку мають бути рівні між собою (кінцевий баланс).

Порушення цих рівностей свідчить про помилки, допущені в облікових записах або при складанні оборотної відомості. Типовими помилками при цьому можуть бути:

- неуважність при записі (відображенні) сум бухгалтерської проводки на рахунках;
- арифметичні помилки при підрахунку оборотів і виведенні сальдо за кожним рахунком;
- неуважність при перенесенні записів із синтетичних рахунків (суми сальдо й оборотів) до оборотної відомості;
- арифметичні помилки при підрахунку підсумків відповідних граф оборотної відомості.

Оборотну відомість за синтетичними рахунками використовують для складання бухгалтерського балансу і заповнення форми фінансової звітності.

Оборотні відомості за аналітичними рахунками складають для узагальнення інформації в розрізі синтетичного рахунка. У зв'язку з тим, що одні аналітичні рахунки ведуть лише у грошовому вимірнику, а інші в натуральному та грошовому, то за цією ознакою оборотні відомості поділяють на два види:

- оборотні відомості контокорентної форми;
- оборотні відомості кількісно-сумової форми.

Оборотні відомості контокорентної форми ведуть за аналітичними рахунками розрахунків і джерел засобів оскільки

аналітичний облік, як і синтетичний, тут здійснюється у грошовому вимірнику.

Оборотні відомості кількісно-сумової форми ведуть за аналітичними рахунками товарно-матеріальних цінностей, оскільки тут використовують натуральний і грошовий вимірники. Тому в цих оборотних відомостях передбачені графи для запису кількості, ціни і вартості матеріальних цінностей.

Оборотна відомість за аналітичними рахунками до синтетичного рахунку «Розрахунки з покупцями та замовниками» матиме такий вигляд (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Оборотна відомість до синтетичного рахунку
№36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
за квітень 200X року, в грн.

№ п/п	Назва підприємства покупця	Сальдо на 01 .04		Оборот за місяць		Сальдо на 30.04	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	ТОВ «Еліта»	40000		14 000	45000	9000	
2	МП «Едельвейс»	35000		16000	35000	16000	
	<i>Разом</i>	<i>75000</i>		<i>30000</i>	<i>80000</i>	<i>25 000</i>	

Підсумки оборотної відомості показують повну відповідність до даних записів за синтетичним рахунком. Це впливає з того, що записи на синтетичних і аналітичних рахунках роблять паралельно на підставі одних і тих же документів. Тому при правильних облікових записах підсумки оборотів і сальдо в оборотній відомості за аналітичними рахунками дорівнюватимуть сумам оборотів і сальдо відповідного синтетичного рахунку. У цьому й полягає *контрольне значення оборотної відомості* за аналітичними рахунками. Оборотною відомість кількісно-сумової форми розглянемо на прикладі аналітичного обліку до синтетичного рахунку №26 «Готова продукція».

Оборотну відомість за аналітичними рахунками до синтетичного рахунку «Готова продукція» наведено у табл. 3.4.

Шахова оборотна відомість – оборотна відомість, що складається за допомогою шахової форми. На відміну від звичайної оборотної відомості вона містить кореспонденцію рахунків і є складнішою і громіздкішою за будовою. Всі рахунки в ній записують двічі в одній і тій же послідовності: по вертикалі й горизонталі, за дебетом і за кредитом. Сума в клітинці шахової оборотної відомості показує, який рахунок дебетується, а який кредитується. Обороти за кожним рахунком деталізуються відповідно до кореспонденції. Це

порівняно з простою оборотною відомістю дає ширшу картину змін господарських засобів та процесів, що відбулися. У шаховій оборотній відомості можуть бути наведені залишки (сальдо) на початок і кінець місяця, що істотно поліпшує її обліково-аналітичні можливості.

Таблиця 3.4

Оборотна відомість за аналітичними рахунками до синтетичного рахунку №26 «Готова продукція», в грн.

№ пер.	Назва аналітичного рахунка	Ціна за одиницю	Сальдо на 01.04		Оборот за квітень				Сальдо на 30.04	
			Кількість	Сума	Надійшло		Видано		Кількість	Сума
					Кількість	Сума	Кількість	Сума		
1	Модель Л-51	1000	25	25 000	90	90 000	70	70000	45	45 000
2	Модель А-91	500	10	5000	50	25 000	10	5000	50	25000
	<i>Разом</i>	X	X	30000	X	115 000	X	75 000	X	70000

Шаховий запис – запис господарських операцій в обліковий реєстр, при якому сума, записана один раз, буде відображена за дебетом і кредитом відповідних рахунків. Це досягається шляхом побудови бухгалтерських реєстрів за шаховим принципом. Шаховий запис широко застосовується при журнально – ордерній формі обліку. Він скорочує кількість записів і дає змогу бачити (в одному місці) два кореспондуючих рахунки за однією господарською операцією. В цьому розумінні запис шаховий має переваги перед лінійним записом.

Приклад 3.2.

Розглянемо приклад заповнення шахової оборотної відомості, використовуючи приклади розділу 2.

Таблиця 3.5

Початковий баланс підприємства «Мотор»

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Каса	1000	Нерозподілені прибутки	4000
Рахунки в банках	2000	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	3000
Виробничі запаси	3000	Статутний капітал	2000
Розрахунки з покупцями та замовниками	4000	Короткострокові позики	1000
Баланс	10000	Баланс	10000

Господарська операція 1: отримано в касу підприємства з його поточного рахунку готівку в сумі 1 000 грн.

Бухгалтерська проводка:

Д-т 30 «Каса» К-т 31 «Рахунки у банках» 1000 грн.

Господарська операція 2: за рішенням зборів засновників підприємства частину прибутку в сумі 3 000 грн. перерозподілено на збільшення статутного капіталу.

Бухгалтерська проводка:

Д-т 44 «Нерозподілені прибутки» К-т 40 «Статутний капітал»
3000 грн.

Господарська операція 3: від постачальників надійшли і оприбутковані запаси на суму 6 000 грн.

Бухгалтерська проводка:

Д-т 20 «Виробничі запаси» К-т 63 «Розрахунки з постачальниками» 6000 грн.

Господарська операція 4: перераховано підприємством з поточного рахунку в банку заборгованість за раніше отриманим кредитом на суму 1 000 грн.

Бухгалтерська проводка:

Д-т 60 «Короткострокові позики» К-т 31 «Рахунки у банках»
1000 грн.

Таблиця 3.6

Шахова оборотна відомість

Д-т \ К-т	С-до поч. Д-т	Нерозподілені прибутки	Розрахунки з постачальниками	Статутний капітал	Короткострокові позики	Рахунки в банках	С-до кінц.
С-до поч. к-т	10000	4000	3000	2000	1000		
Каса	1000					1000	2000
Рахунки в банках	2000						
Виробничі запаси	3000		6000				9000
Розрахунки з покупцями та замовниками	4000						4000
Нерозподілені прибутки				3000			
Короткострокові позики						1000	
С-до кінц.		1000	9000	5000			15000

Принцип заповнення шахової оборотної відомості наступний:

1) В першому рядку і в першій графі зазначаємо назви рахунків;

2) В другому рядку і в другій графі відображаємо суми залишків за відповідними рахунками: за дебетовими - у графі, за кредитовими - у рядку;

3) Відображаємо суми кореспонденцій на перетині відповідних графі і рядка: *за дебетовим рахунком*, який знаходиться в

першій графі і за *кредитовим рахунком*, який знаходиться в першому рядку;

4) Відобразивши всі операції, підраховуємо обороти і кінцеві залишки за кожним рахунком.

Контрольні запитання:


1. Дайте визначення бухгалтерського рахунку.
2. Який порядок визначення сальдо на рахунках бухгалтерського обліку?
3. Поясніть економічну суть і значення подвійного запису.
4. Дайте порівняльну характеристику хронологічному і синтетичному обліку.
5. Дайте характеристику синтетичним і аналітичним рахункам.
6. Яке призначення синтетичного та аналітичного облік?
7. Класифікуйте рахунки за економічним змістом.
8. Якою є класифікація рахунків за призначенням і структурою?
9. У чому полягають особливості обліку на позабалансових рахунках?
10. Поясніть призначення Плану рахунків бухгалтерського обліку.
11. У чому полягає узгодженість Плану рахунків із фінансовою звітністю?
12. Розкрийте зміст та структуру діючого в Україні Плану рахунків бухгалтерського обліку.
13. Якою є побудова оборотної відомості за синтетичними рахунками?
14. У чому полягає сутність шахового принципу побудови оборотних відомостей?

Проблемні питання:

1. Пояснити неможливість застосування подвійного запису в позабалансових рахунках.
2. Переваги і недоліки оборотної відомості на паперових та електронних носіях інформації.
3. Шляхи удосконалення плану рахунків.
4. Перспективи розвитку видів оборотної відомості.
5. У чому полягає необхідність розробки та використання окремих Планів рахунків для різних секторів економіки?

Тема 4

Оцінювання та калькуляція



Питання до розгляду:

- 4.1. Оцінка як система вартісного виміру: поняття, значення, методи
- 4.2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку: поняття, значення, види, класифікація витрат
- 4.3. Оцінка і калькулювання при відображенні в обліку

Ключові терміни: оцінка, справедлива вартість, історична собівартість, теперішня вартість, дисконтована вартість, залишкова вартість, первісна вартість, чиста ціна реалізації, калькулювання, калькуляція, витрати, метод калькулювання, придбання, виробництво, виробнича собівартість виготовленої продукції, собівартість реалізованої продукції, транспортно-заготівельні витрати, прибуток, збиток, фінансовий результат.

Нормативно-правове забезпечення:

1. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07 липня 1999 р. № 163. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV.
6. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР зі змінами і доповненнями.

7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.

8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.

9. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: 3 «Звіт про фінансові результати», 5 «Звіт про власний капітал», 9 «Запаси», 10 «Дебіторська заборгованість», 11 «Зобов'язання», 15 «Дохід», 16 «Витрати».

4.1. Оцінка як система вартісного виміру: поняття, значення, методи

Оцінка господарських засобів – спосіб переведення натуральних показників в грошові. Однією з особливостей бухгалтерського обліку є обов'язкове застосування в ньому грошового вимірника, що необхідно для отримання узагальнених показників про господарські засоби і їх джерела. Такі показники мають велике значення при існуванні товарно-грошових відносин. Об'єкти, що не мають грошової оцінки, в бухгалтерському обліку не відображаються (земля, поклади корисних копалини, води, лісу і ін.). Точність даних бухгалтерського обліку залежить від правильності оцінки господарських засобів. Основними вимогами, що пред'являються до оцінки, є її реальність і єдність. Реальність оцінки забезпечує точність грошових показників, відображення в них дійсної величини об'єктів обліку. Єдність оцінки полягає в тому, що в підприємствах різних галузей економіки однакові об'єкти обліку мають одну і ту ж оцінку. Це забезпечує зіставність однойменних показників підприємств і відомств.

Статтею 4 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» одним із принципів бухгалтерського обліку проголошено єдиний грошовий вимірник.

Єдиний грошовий вимірник – це вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Способом вираження за допомогою грошового вимірника майна і зобов'язань підприємства є оцінка. Вона є складовою методу бухгалтерського обліку і тісно пов'язана з іншими його елементами:

балансом, документацією і інвентаризацією, рахунками бухгалтерського обліку, калькуляцією.

Оцінку можна охарактеризувати як процес визначення грошових сум, за якими повинні визначатися і відображатися статті фінансових звітів у балансі і звіті про фінансові результати.

В умовах ринкової економіки зростає роль оцінки фінансових і господарських процесів в узагальнюючому грошовому вимірнику. Оцінка економічних ресурсів в активі балансу дозволяє визначити, чим володіють власники; за допомогою оцінки можна встановити, якою мірою підприємство забезпечене основними і оборотними коштами, ступінь зношеності основних фондів, розмір дебіторської і кредиторської заборгованості; визначити величину витрат і доходів, фінансові результати діяльності підприємства.

Оскільки всі об'єкти бухгалтерського обліку піддаються оцінці, то грошова оцінка є самою сутністю бухгалтерського обліку і від її обґрунтованості і правильного використання залежить, зрештою, достовірність обчислення фінансових результатів.

Об'єктами оцінки в бухгалтерському обліку є основні засоби, нематеріальні активи, капітальні і фінансові інвестиції, запаси, дебіторська заборгованість, довгострокові і поточні зобов'язання. Процес оцінки є процедурою привласнення об'єктами бухгалтерського обліку певних грошових величин, які використовуються для підсумкової оцінки активів і зобов'язань.

Технологія оцінки – послідовність процесу оцінки вартості активів і зобов'язань, яка містить такі етапи: визначення об'єкта; цілі і функції оцінки; розробку способів оцінки; обґрунтування найефективнішого способу оцінки з метою визначення достовірної вартості майна і зобов'язань.

Принцип обліку за собівартістю вважається загальноприйнятою оцінкою активів підприємства. Згідно з цим принципом активи оцінюються за первісною вартістю, яку називають фактичною (історичною) собівартістю. Вона визначається у момент придбання активу, заноситься в «історію» об'єкта обліку і є незмінною впродовж терміну корисного використання даного об'єкта, за винятком випадків його переоцінки. Національними стандартами бухгалтерського обліку України встановлені різні правила визначення первісної вартості активів підприємства (рис. 4.1).

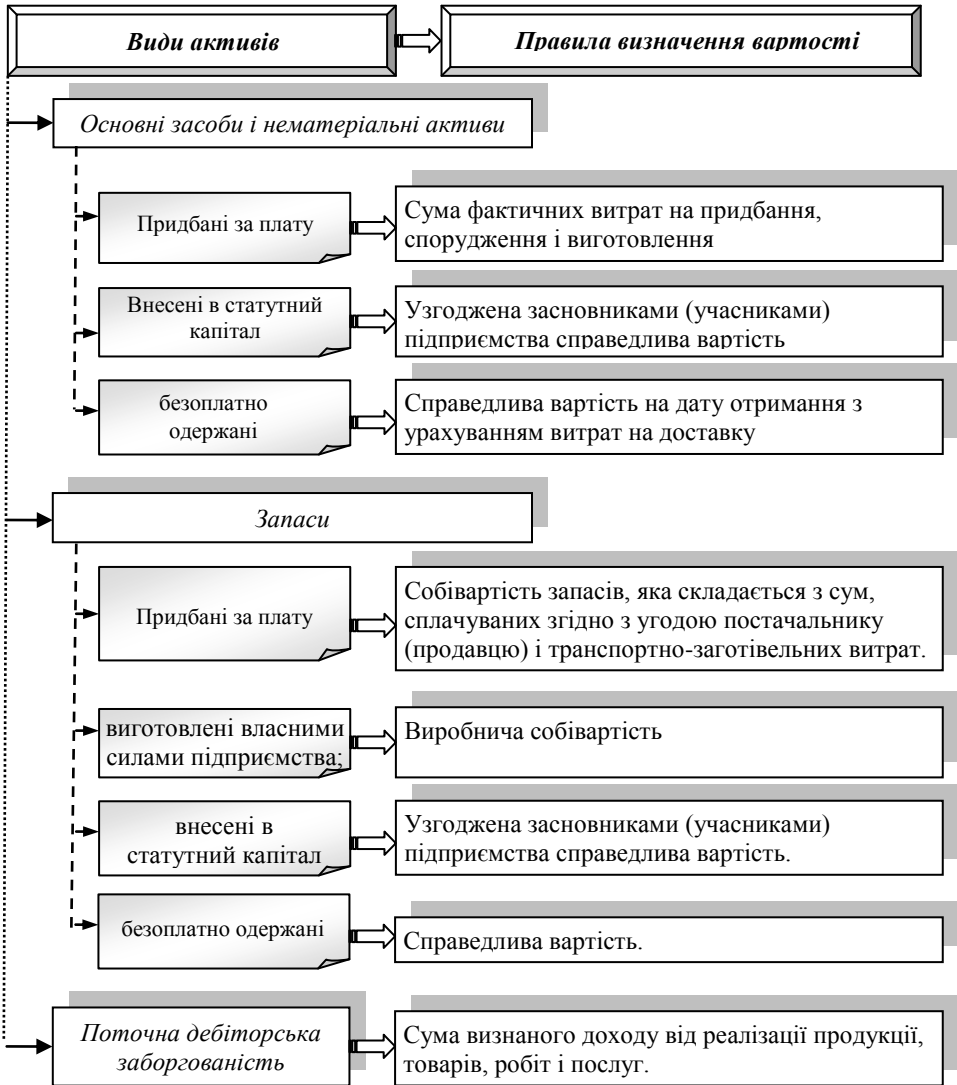


Рис. 4.1. Правила визначення вартості активів

Унаслідок різних факторів вартість активів підприємства може змінюватися, тому найважливішим моментом у технології оцінки є встановлення дати оцінки.

Дата оцінки – це точно зафіксований момент часу, на який здійснюється оцінка. Оцінка може бути здійснена на дату придбання

або вибуття об'єкта, на дату складання балансів (вступного, поточного, консолідованого, ліквідаційного та ін.).

Основною метою бухгалтерської оцінки є визначення фактичної собівартості активів підприємства на певну дату.

П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» дає таке визначення справедливої вартості: *справедлива вартість* – сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

Справедлива вартість, яку називають також достовірною або реальною, характеризується сумою грошових коштів, на яку можна обміняти актив при здійсненні угоди між добре поінформованими, незалежними сторонами.

За наявністю активного ринку базою для визначення справедливої вартості є ринкова вартість, яка залежить від попиту і пропозиції. У практичній діяльності для визначення справедливої вартості використовується ціна останньої аналогічної операції, якщо з моменту її проведення не відбулося істотних змін економічних умов. Інформацію про ринкову вартість можна одержати від заводів-виробників, з прайс-листів посередників, в агентствах нерухомості, у міському відділі цін і т.д.

Крім первісної вартості, в бухгалтерському обліку використовуються інші методи оцінок, економічний зміст яких наведено на рис. 4.2.

Що стосується зобов'язань, то вони в основному враховуються за фактичною собівартістю їх придбання, тобто в сумі економічних вигод, одержаних підприємством у результаті утворення боргового зобов'язання, або в сумі нарахувань, у результаті якої утворилося зобов'язання (зарплата, відрахування до фондів пенсійного і соціального страхування та ін.).

Використовуючи П(С)БО, методи оцінки активів і зобов'язань підприємство визначає самостійно і відображає в своїй обліковій політиці.

Зважаючи на зростаючу роль і значущість бухгалтерської оцінки в діяльності підприємства, розглянемо основні вимоги до оцінки. Вона має бути реальною, доречною, своєчасною, єдиною і обачною.

Реальна оцінка забезпечує відображення в грошовому вимірнику дійсної величини активів і зобов'язань за фактичною (історичною) собівартістю. При цьому вона базується на чіткій законодавчій регламентації порядку створення і використання фондів і резервів, систематичній перевірці розрахунків з банками, постачальниками і покупцями, дебіторами і кредиторами.

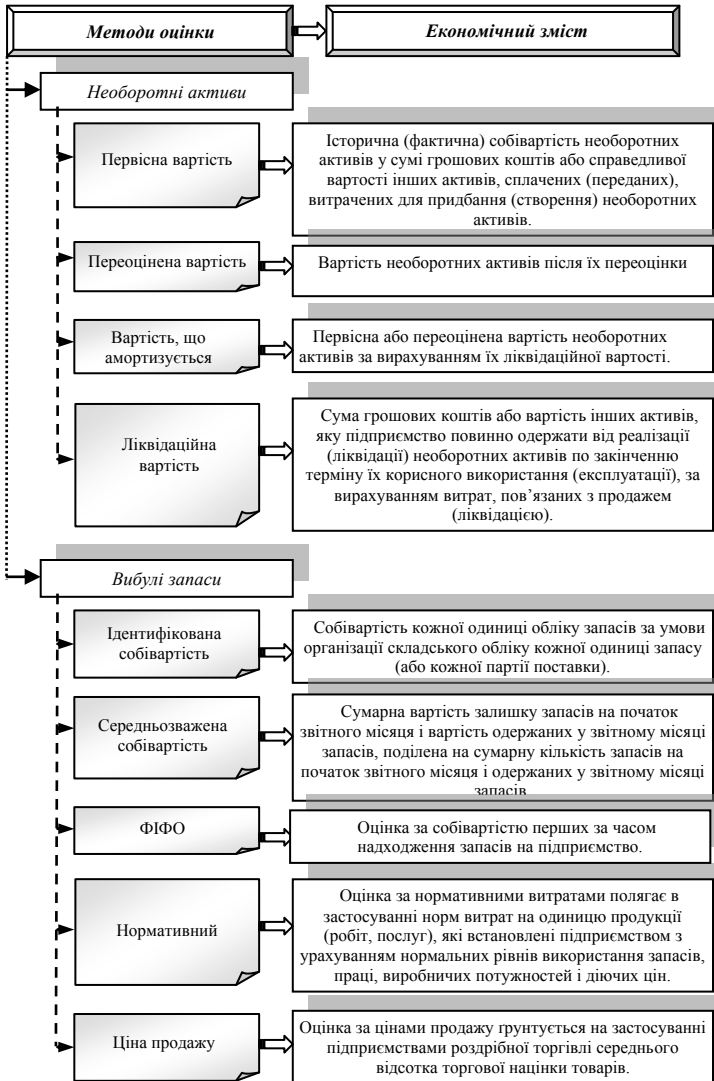


Рис. 4.2. Економічний зміст методів оцінки активів

Тільки доречна оцінка повною мірою може задовольнити зацікавлених користувачів, здатна вплинути на управлінські рішення в господарській діяльності підприємства. Щоб не втратити доцільність, оцінка повинна здійснюватися своєчасно.

Вимога до єдності оцінки полягає в однаковому грошовому вимірнику однорідних засобів різних підприємств і незмінності

впродовж тривалого періоду. Отже, у балансах всіх підприємств однакові засоби оцінюються в одному й тому самому порядку.

Дуже важливо, щоб оцінка забезпечувала порівняння об'єктів обліку в різні періоди часу з метою виявлення тенденцій зміни у фінансовому стані і фінансових результатах діяльності підприємства.

Сутність вимоги “обачність” полягає в тому, що оцінка активів і доходів не повинна бути завищеною, а зобов'язань і витрат – заниженою.

Таким чином, оцінка, що відповідає зазначеним вимогам, має велике значення для об'єктивної характеристики активів і зобов'язань підприємства, правильного визначення його фінансових результатів.

4.2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку: поняття, значення, види, класифікація витрат

В усіх господарських процесах підприємство несе витрати, які є спожитими в цих процесах матеріальними, трудовими і грошовими ресурсами. П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” визначає *витрати* як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Виражені в грошовій формі поточні витрати, понесені в господарських процесах, є собівартістю, яка виступає одним з основних показників діяльності підприємства.

Відповідно до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку *собівартість* – це витрати, пов'язані з виробництвом і придбанням певного активу.

Для визначення собівартості використовується спосіб, який називається калькуляцією. *Калькуляція* (лат. *calculatio* – обчислення) – бухгалтерська категорія, яка є способом групування витрат, визначення собівартості отриманих матеріальних цінностей, виготовленої продукції і виконаних робіт та визначається як:

- 1) обчислення в єдиному грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу;
- 2) обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг).

Калькуляція – система економічних розрахунків собівартості одиниці окремих видів придбаних запасів, виробничої і реалізованої продукції, виконаних робіт і наданих послуг.

Калькуляція дає можливість перевірити виконання плану по собівартості і її зниженню і виявити відхилення фактичних витрат від планових.

В залежності від часу складання і призначення калькуляції бувають планові, нормативні і розрахункові. Калькулювання собівартості продукції здійснюється різними методами в залежності від її виду типу і характеру організації виробника.

Калькуляція здійснюється у всіх господарських процесах. Так, у процесі постачання визначається собівартість одиниці придбаних, виробничих запасів, яка використовується для оцінки витрачених на виробництво продукції матеріальних цінностей.

У процесі виробництва сума понесених витрат у грошовому виразі є виробничою собівартістю, яка складає основу для обчислення собівартості одиниці окремих видів продукції (робіт, послуг). Остання використовується для оцінки реалізованої продукції (робіт, послуг) в процесі реалізації. Звідси з'являється такий термін, як "собівартість реалізації".

Розрізняють планові і звітні калькуляції.

Планові складають на основі прогресивних норм витрачання засобів виробництва і робочого часу і використовують як вихідні дані при встановленні цін. Вони є попередніми; складаються до початку господарських процесів і використовуються для складання кошторису витрат.

Звітні калькуляції, складені за даними бухгалтерського обліку, відображають фактичні витрати.

Розглянуті види калькуляції дозволяють приймати оптимальні управлінські рішення, порівнювати фактичні витрати з плановими, повніше використовувати резерви економії. Крім того, вони сприяють удосконаленню цін на продукцію, роботи і послуги, прийняттю обґрунтованих рішень з приводу виробництва нових видів продукції і зняття з виробництва застарілих. Значення звітної (фактичної) калькуляції полягає в тому, що вона використовується для поточного і перспективного планування собівартості, для обґрунтування економічної ефективності упровадження нової техніки і вибору сучасних технологій виробничого процесу. Інформація, що міститься в системі калькуляції, допомагає визначити доцільність подальшого випуску тієї чи іншої продукції, встановити оптимальні ціни на продукцію, скоригувати асортимент, оцінити якість продукції, що випускається.

Таким чином, калькуляція є не тільки елементом методу бухгалтерського обліку, але й системи управління виробництвом на підприємстві.

Другою складовою процесу калькулювання є калькуляційний облік – система аналітичного обліку витрат на виробництво в інтересах достовірного і точного калькулювання, основою задачею якого є повне відокремлення прямих витрат за об'єктами калькулювання й облік непрямих витрат.

Поєднання системи калькуляційного обліку та калькуляції здійснюється при застосуванні того чи іншого методу калькулювання. Метод калькулювання – це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво та прийомів обчислення собівартості калькуляційних об'єктів.

Методи калькулювання відрізняються методикою калькуляційного обліку та способами калькуляції. У вітчизняній літературі найчастіше зустрічаються *простий, позамовний, попередільний, нормативний методи*.

Простий метод використовується моновиробництвах (виробництво електроенергії, видобування нафти, вугілля та ін.) де всі витрати безпосередньо відносяться на виготовлений продукт.

Собівартість одиниці продукції калькулюється шляхом розподілу витрат на кількість виготовленої продукції.

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

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

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

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

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

Виробнича собівартість – технологічна собівартість плюс загальновиробничі витрати.

Підприємство з метою аналізу впливу адміністративних витрат на фінансовий результат може визначати повну собівартість готової продукції, яка включає виробничу плюс адміністративні витрати. Повна собівартість реалізованої продукції є повною собівартістю готової продукції плюс витрати на збут цієї продукції.

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

Витрати, що входять у собівартість продукції, можна згрупувати за декількома ознаками (табл. 4.1).

Таблиця 4.1.

Класифікація витрат виробництва

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

Місце виникнення витрат – структурний підрозділ підприємства (цех, бригада, дільниця, відділ та ін.), по якому організуються планування і облік витрат виробництва для контролю і управління ними.

Класифікація витрат за місцями виникнення має значення для нормування витрат і контролю за їх здійсненням, обчислення виробничої собівартості в структурних підрозділах основного, допоміжного та іншого виробництва підприємства.

Групування витрат за їх видами необхідне для відображення у фінансовій звітності витрат за економічними елементами.

Проте з метою планування, організації аналітичного обліку витрат і аналізу собівартості витрати необхідно групувати за *калькуляційними статтями (статтям витрат)*. Це групування більш деталізоване, наприклад, прямі матеріальні витрати в промисловості необхідно деталізувати, виділяючи такі статті калькуляції: сировина і матеріали; купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби; паливо і енергія на технологічні цілі; роботи і послуги, виконані сторонніми організаціями.

Класифікація витрат за економічними елементами є єдиною для всіх економічних галузей (промисловості, сільського господарства, будівництва, торгівлі). Класифікація витрат за калькуляційними статтями має в кожній галузі особливості, обумовлені специфікою технологічного процесу. У зв'язку з цим відповідні міністерства розробили для підприємств Методичні рекомендації з формування собівартості. У них подано перелік методів обліку виробничих витрат, статей і методів калькуляції собівартості. Кожне підприємство з урахуванням своїх цілей та інтересів самостійно визначає методи обліку витрат, перелік статей і методику калькуляції.

За способом включення в собівартість витрати поділяються на прямі і непрямі.

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

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

Відносно виробничого процесу витрати поділяють на основні та накладні. *Основними* називаються витрати, безпосередньо пов'язані з

виробництвом (виконанням робіт, наданням послуг) і передбачені його технологією. Це вартість сировини, матеріалів, оплата праці основних виробничих робітників, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних засобів та ін. До накладних належать витрати на обслуговування, організацію і управління виробничим процесом, тобто загальновиробничі витрати. Вони не пов'язані з технологією виробництва, проте забезпечують виконання плану виробництва та накладаються (приєднуються) до прямих витрат і в сукупності з ними утворюють виробничу собівартість.

Іноді ототожнюють основні витрати з прямими, а накладні – з непрямими. Не всі основні витрати можна вважати прямими.

Наприклад, амортизація відносно виробничого процесу – основний вид витрат, але часто на практиці її відносять до непрямих, оскільки за допомогою машин і обладнання може бути вироблено кілька видів продукції. Амортизація, наприклад, деревообробних верстатів у столярному виробництві, де виготовляють дверні і віконні блоки, плінтуси та інші вироби, не може бути прямо віднесена на собівартість конкретних виробів. Це необхідно враховувати при плануванні, обліку і калькуляції собівартості.

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

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

Умовно-постійні витрати – це витрати, абсолютна величина яких залежно від збільшення або зменшення обсягу виробництва залишається постійною або змінюється незначною мірою. До них відносять витрати на утримання будівель, машин і обладнання, амортизацію, заробітну плату працівникам управління цехами і виробничими дільницями і т.п.

Проте провести чітко розмежування витрат на змінні і постійні досить складно, оскільки деякі з них є напівпостійними або напівзмінними. Тому їх називають умовно-змінними або умовно-постійними.

За структурою витрати поділяють на одноелементні (прості) і комплексні (складні).

Одноелементними (простими) називають витрати, які не можна розкласти на складові частини і які включають тільки один вид витрат – паливо, амортизацію, заробітну плату чи ін.

Комплексні (складні) – складаються з декількох одноелементних (простих), їх можна розчленувати на складові частини. До таких витрат відносять загальновиробничі витрати: оплата праці апарату управління цехами, дільницями, відрахування на соціальні заходи, витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць, амортизація основних засобів загальновиробничого призначення і т.п.

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

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

У будь-якому суб'єкті господарювання, що здійснює господарську діяльність, відбувається кругообіг засобів. При цьому останні змінюють свої натуральні та вартісні характеристики. Цей процес зумовлений наявністю товарно-грошових відносин.

Вперше ідею відображення кругообороту вартостей засобів обґрунтував французький економіст Франсуа Кене (1694–1774) у розробленій ним «Економічній таблиці кругообігу капіталу» (рис. 4.3)

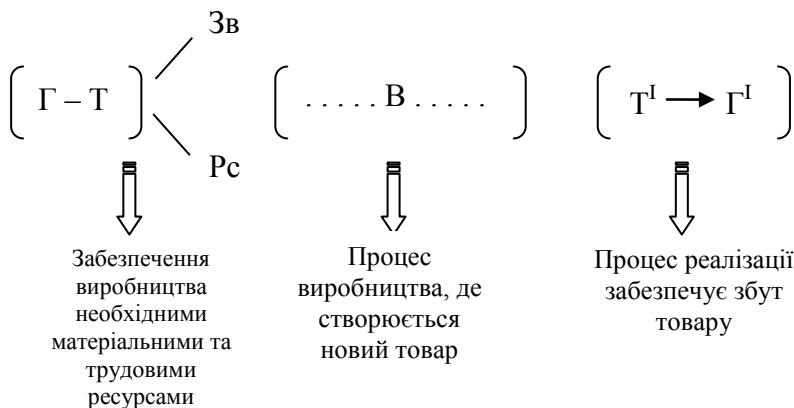


Рис.4.3. Кругообіг вартостей засобів Ф. Кене

Господарський процес – це сукупність однорідних операцій, спрямованих на виконання певного господарського завдання.

Господарські процеси або процеси операційного циклу – постачання (придбання), виробництво, реалізація (збут) відображають

процес кругообороту капіталу, спричинений функціонуванням товарно–грошових відносин.

Господарські процеси, які спричиняють зміни в суб'єкті господарювання, можна поділити на три види, що характеризують:

- 1) створення суб'єкта господарювання;
- 2) діяльність суб'єкта господарювання;
- 3) припинення діяльності суб'єкта господарювання.

За *першим видом* господарського процесу виокремлюють:

- заснування суб'єкта господарювання шляхом внесення засновниками внесків у статутний капітал;
- зміну організаційно-правової форми суб'єкта господарювання.

Другий вид характеризується процесами господарської діяльності:

- постачання;
- виробництва;
- збуту (реалізації).

Третій вид пов'язаний із ліквідацією суб'єкта господарювання і включає:

- закриття суб'єкта господарювання за згодою засновників;
- зміну організаційно-правової форми суб'єкта господарювання внаслідок його реорганізації, поділу, дроблення;
- банкрутство суб'єкта господарювання тощо.

Діяльність будь-якого підприємства складається з трьох безперервних взаємопов'язаних господарських процесів:

- *постачання (заготівля)* – придбання засобів і предметів праці різних видів, необхідних для забезпечення виробничих потреб, а також товарів для реалізації;
- *виробництво* – процес виготовлення продукції, надання послуг, виконання робіт;
- *реалізація* – виконання договірних зобов'язань перед замовниками та покупцями, отримання виручки за відвантажену продукцію, виконані роботи, ціні послуги. В результаті процесу реалізації підприємство отримує прибуток або збиток.

Економічний зміст кожної стадії кругообороту капіталу відображається в системному бухгалтерському обліку за допомогою рахунків (рис. 4.4.).



Рис. 4.4. Кругообіг капіталу в системі рахунків (процеси операційного циклу)

Замкнений послідовний рух засобів від одного процесу до іншого в ході діяльності підприємства називається *кругообігом господарських засобів*.

Його можна відобразити за допомогою наступної схеми (рис. 4.5).

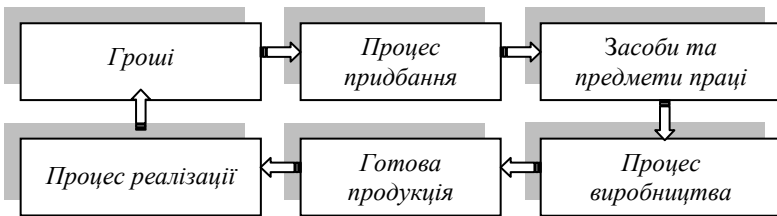
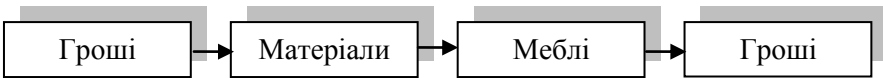


Рис.4.5. Взаємозв'язок процесів господарської діяльності підприємства.

У кругообігу господарські засоби постійно змінюють свою форму: у процесі постачання вони з грошової форми перетворюються на виробничі запаси; у процесі виробництва предмети праці (під дією засобів праці та самої праці) набувають форми продуктів праці (готова продукція); у процесі реалізації продукти праці знову набувають грошової форми.

Приклад 4.1.

Засновниками ТЗОВ «Ольвія» до статутного капіталу внесено готівку в 400 тис.грн. За рахунок грошових коштів придбано матеріали (пиломатеріали, фанера, лаки тощо), тобто грошові кошти перетворились на матеріали (один актив перетворився на інший). Загальна сума засобів підприємства при цьому не змінилася. З матеріалів виготовлено меблі, тобто вони перетворились на готову продукцію. Загальна сума засобів при цьому також не змінилася. Пізніше меблі реалізували і вони перетворилися на гроші. В результаті цього господарського процесу гроші перетворилися на гроші:



Уяву про діяльність підприємства дає схема господарських процесів (рис. 4.6)

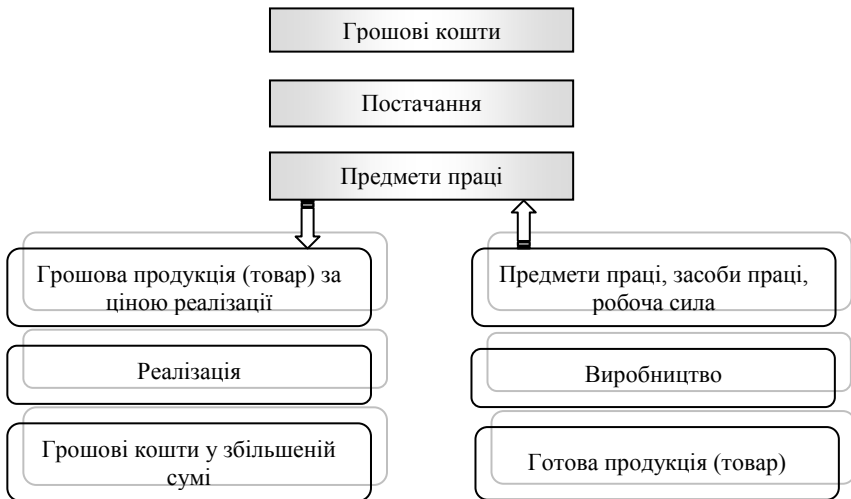


Рис. 4.6. Чергування процесів діяльності підприємства

Конкретний факт господарського життя, оформлений документом, називається *господарською операцією*.

Незалежно від виду діяльності, всі операції повинні бути документально оформлені. Лише на підставі документів, які мають

економічне та юридичне значення, можливе відображення цих операцій в обліку.

Господарські операції підприємства можна поділити на види, що відповідають трьом процесам кругообігу: операції процесу постачання (заготівлі), операції процесу виробництва та операції процесу реалізації. Кожний процес характеризується властивим тільки для нього комплексом господарських операцій, що викликають зміни в складі майна та джерелах формування господарських засобів.

Три процеси кругообігу засобів нерозривно пов'язані між собою, один впливає з іншого та будь-який наступний процес неможливий без попереднього. Порушення в будь-якій ланці процесу кругообігу господарських засобів призводить до погіршення діяльності підприємства. Важливе значення для підвищення ефективності використання господарських засобів має скорочення часу їх перебування на кожній стадії кругообігу, тобто прискорення їх оборотності.

Кругообіг господарських засобів підприємства поділяється на:

- 1) сферу виробництва, що охоплює процес виробництва;
- 2) сферу обігу, що включає процес постачання та реалізації.

Облік процесу постачання

Процес постачання є невід'ємною складовою кругообігу капіталу підприємства і полягає в забезпеченні підприємства необхідними для його діяльності засобами – сировиною та матеріалами, паливом і запасними частинами, іншими матеріальними цінностями відповідно до укладених угод і договорів щодо матеріально-технічного забезпечення підприємства. Підприємство купує матеріальні цінності й сплачує їхню вартість. Крім того, воно сплачує вартість витрат за доставку матеріальних цінностей на підприємство, витрати зі страхування, транспортування, розвантаження тощо. Таким чином, фактична вартість придбаних матеріальних цінностей складається з купівельної вартості та транспортно-заготівельних витрат.

Основними завданнями бухгалтерського обліку придбання матеріальних цінностей є:

- правильне і своєчасне встановлення обсягів закупівлі;
- облік надходження матеріальних цінностей на підприємство;
- облік розрахунків з постачальниками за придбані засоби та підрядниками за транспортно-заготівельні витрати.

Облік придбаних виробничих запасів на підприємстві можна вести за фактичною собівартістю (сума купівельних цін і ТЗВ)

Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюються на окремому субрахунку обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишків запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат на підприємствах, що застосовують окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат розглянемо на прикладі.

Приклад 4.2.

№ пор	Зміст запису	Вартість запасів (ВЗ), тис. грн. (рахунки 20, 22, 28)	Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), тис. грн. (окремий субрахунок)
1	Залишок на початок місяця	200 (ВЗн)	30 (ТЗВн)
2	Надійшло за місяць (Зн)	450 (ВЗн)	70 (ТЗВн)
3	Вибуло за місяць (витрачено, реалізовано тощо)	550	85*
4	Залишок на кінець місяця (ряд. 1 + ряд. 2 – ряд. 3)	100	15

Відсоткове співвідношення транспортно-заготівельних витрат до купівельної вартості придбаних виробничих запасів (ВЗ) визначимо розрахунком:

$$\frac{\overset{\circ}{\underset{\circ}{\hat{C}}}_T + \overset{\circ}{\underset{\circ}{\hat{C}}}_T}{\hat{C}_T + \hat{C}_T} 100\% = \frac{30 + 70}{200 + 450} 100\% = 15,38\%$$

Сума транспортно-заготівельних витрат, що за розподілом припадає на запаси, які вибули у звітному місяці, становить

$$550 \cdot 15,38\% = 85 \text{ (тис. грн.)}$$

**Облік процесу
виробництва**

Процес виробництва являє собою сукупність операцій з виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг.

Облік процесу виробництва передбачає порядок обліку витрат на виробництво, випуск продукції та розрахунок її собівартості.

Витрати виробництва – це виражені в грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції.

За цільовим призначенням затрати поділяють на основні і накладні. До *основних* відносять витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції і становлять її матеріальну основу (сировина, матеріали, заробітна плата та ін.). До *накладних* відносять витрати, пов'язані з організацією виробництва та його управлінням (загальновиробничі витрати).

За способом віднесення витрат на конкретні об'єкти (види продукції, процеси, стадії тощо) їх поділяють на прямі й непрямі. *Прямі* – це витрати, які пов'язані з виробництвом певного виду продукту; в момент здійснення їх відносять на собівартість цього продукту. *Непрямі* витрати, як правило, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, а тому включаються до собівартості окремих видів продукції за певною умовною ознакою пропорційно прямим витратам, витратам з оплати праці, використаних потужностей, обсягу діяльності тощо).

Для обліку виробничих витрат і визначення собівартості виготовленої продукції призначений активний рахунок 23 «Виробництво», основним завданням якого є накопичення виробничих витрат і визначення фактичної собівартості одиниці продукції шляхом калькуляції. До виробничої собівартості продукції (робіт і послуг) включають такі витрати:

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

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

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

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

На дебет рахунка 23 «Виробництво» протягом місяця відносять прямі й непрямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції, а за кредитом відображаються суми фактичної собівартості завершеної виробництвом готової продукції. Оскільки протягом місяця одержану з виробництва готову продукцію оприбутковують на склад, як правило, за плановою собівартістю, то лише наприкінці місяця визначають фактичну собівартість, після складання звітної калькуляції. Тобто відбувається певне коригування планової собівартості до рівня фактичної. Різниця між плановою і фактичною собівартістю називається *калькуляційною*.

Наприкінці місяця визначають фактичну собівартість товарного випуску готової продукції і суму списують на дебет рахунків 26 «Готова продукція».

Залишок (сальдо) за рахунком 23 «Виробництво» може бути лише дебетовим і означатиме витрати, що відносяться до незавершеного виробництва. Ця сума і відображається в балансі у статті «Незавершене виробництво».

Фактичну собівартість випуску готової продукції розраховують так: до вартості незавершеного виробництва на початок місяця додають поточні витрати за місяць (сума дебетового обороту) і віднімають вартість незавершеного виробництва на кінець місяця.

$$ФС = НВп + ПВ - НВк$$

ФС – фактична собівартість випуску готової продукції

НВп – вартість незавершеного виробництва на початок місяця

ПВ – поточні витрати за місяць

НВк – вартість незавершеного виробництва на кінець місяця.

Основними первинними документами при відображенні витрат є: вимоги-накладні, накладні, наряди на виконання робіт, табелі, прибуткові ордери, рахунки-фактури, авансові звіти, видаткові касові ордери, довідки бухгалтерії, відомості розподілу витрат, акти прийому виконаних робіт та ін

**Облік процесу
реалізації**

Процес реалізації – це сукупність операцій з продажу готової продукції споживачам. У процесі реалізації натуральна форма продукту в результаті обміну набуває грошової форми.

Обліковими завданнями реалізації готової продукції, робіт і послуг є:

- забезпечення інформації про обсяг і структуру реалізованої підприємством продукції (робіт і послуг);
- облік і контроль виконання договірних зобов'язань щодо поставки товарної продукції;
- облік нарахування та сплати належних до обсягу реалізації податків та зборів;
- визначення ціни реалізації та фінансових результатів як у цілому за підприємством, так і за окремими видами продукції, робіт і послуг.

Обсяг реалізованої продукції має *дві оцінки*: фактична собівартість реалізованої продукції і ціна реалізації (продажна вартість) товару, їх порівняння дає змогу визначити фінансовий результат реалізації: прибуток чи збиток. Якщо ціна реалізації (продажна вартість) реалізованої продукції вища фактичної собівартості реалізованої продукції, операція прибуткова, якщо навпаки – збиткова.

Облік процесу реалізації здійснюється за допомогою системи рахунків бухгалтерського обліку: 26 «Готова продукція», 90 «Собівартість реалізації», 70 «Доходи від реалізації», 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 79 «Фінансові результати».

На синтетичному рахунку 90 «Собівартість реалізації» узагальнюється інформація про фактичну собівартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг. За дебетом цього рахунка відображають виробничу собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг, фактичну собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати». При відвантаженні готової продукції покупцеві та передачі виконаних робіт і наданих послуг замовнику дебетують рахунок 90 «Собівартість реалізації» і кредитують рахунки 26 «Готова продукція», 25 «Напівфабрикати», 28 «Товари» та ін. Операції відображаються на основі таких первинних документів: накладні, ордери, акти прийому-передачі, товарно-транспортні накладні, рахунки, рахунки-фактури, довіреності та ін.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включають до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати

узагальнюється на рахунках обліку витрат – 92 «Адміністративні витрати», 93 «витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Наприкінці місяця сума дебетового обороту за рахунком 90 «Собівартість реалізації» списується з кредиту на дебет рахунка 79 «Фінансові результати». На дебет рахунка 79 «Фінансові результати» також списують із кредиту відповідних рахунків адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

На рахунку 70 «Доходи від реалізації» узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу (непрямі податки, збори). За кредитом цього рахунка протягом місяця відображають суму загального доходу (виручки) разом із сумою непрямих податків і зборів, що включені до ціни продажу, а за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків і зборів, що підлягають перерахуванню їх одержувачам (як правило, бюджету), щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

На суму одержаних чистих доходів дебетують рахунок 70 «Доходи від реалізації» і кредитують рахунок 79 «Фінансові результати», а на суму понесених витрат дебетують рахунок 79 «Фінансові результати» і кредитують рахунок 90 «Собівартість реалізації». Наприкінці звітного періоду (місяця, кварталу) сальдо рахунка 79 «Фінансові результати» переносять на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і рахунок 79 «Фінансові результати» при цьому закривають. Загальну схему обліку процесу реалізації наведено на рис. 4.3.

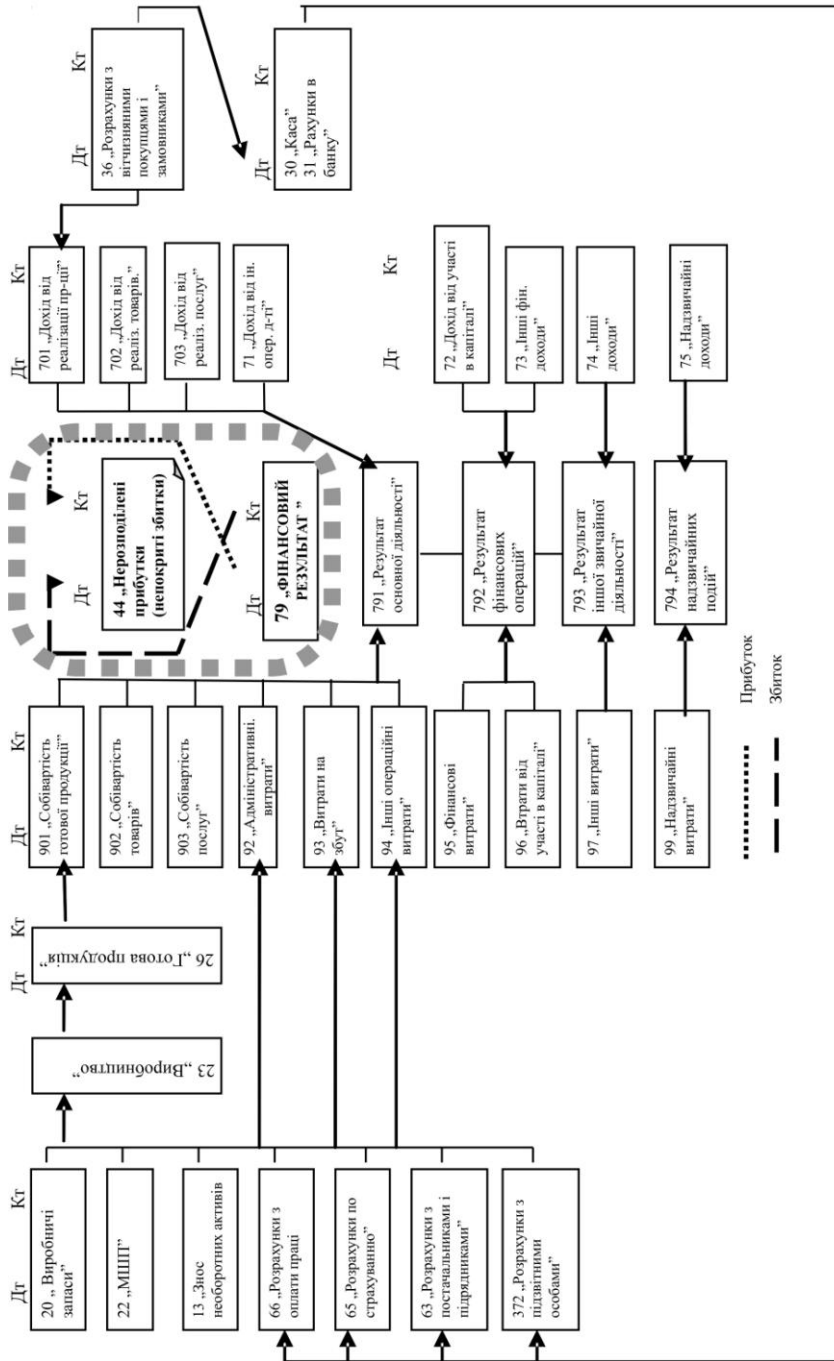


Рис. 4.17. Схема господарських процесів в системі рахунків

Контрольні запитання:

1. Охарактеризуйте відомі вам методи калькулювання собівартості продукції.
2. Як визначається оцінка в бухгалтерському обліку?
3. Обґрунтуйте важливість і необхідність оцінки в бухгалтерському обліку.
4. Які є підходи і принципи до оцінки об'єктів обліку?
5. Які види оцінок застосовуються в обліку?
6. Який вид оцінок є основою вартісного вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку?
7. Обґрунтуйте значення господарських процесів як об'єкта бухгалтерського обліку.
8. Розкрийте зміст стадій процесу кругообороту капіталу.
9. Якою є економічна суть процесу постачання? Які завдання ставить перед собою облік придбання матеріальних цінностей?
10. Дайте визначення понять засоби праці й предмети праці. Наведіть приклади.
11. Які рахунки використовують для обліку придбання матеріальних цінностей? Наведіть схему обліку процесу придбання.
12. Що включається до первинної (фактичної) собівартості придбаних матеріальних цінностей?
13. Які є методи списання вартості відпущених запасів?
14. Розкрийте економічну сутність процесу виробництва. Які завдання постають перед бухгалтерським обліком цього процесу?
15. Охарактеризуйте калькулювання собівартості продукції та класифікація витрат.
16. Які завдання ставить перед собою облік реалізації готової продукції, робіт і послуг?
17. Які синтетичні рахунки використовують для обліку процесу реалізації? Назвіть їх характеристики та особливості.
18. Поясніть схему обліку процесу реалізації.

Тема 5

Документування та інвентаризація, техніка і форми бухгалтерського обліку

Питання до розгляду:

- 5.1. Поняття про документи. Вимоги до складання документів
- 5.2. Класифікація бухгалтерських документів
- 5.3. Порядок опрацювання бухгалтерських документів
- 5.4. Виправлення помилок у первинних документах
- 5.5. Організація документообігу
- 5.6. Порядок зберігання документів
- 5.7. Інвентаризація, її види та порядок проведення
- 5.8. Документальне забезпечення інвентаризації та відображення її результатів в обліку

Ключові терміни: документ, реквізити документа, документація, первинний документ, розпорядчий документ, виконавчий документ, внутрішній документ, зовнішній документ, комбінований документ, зведений документ, документообіг, графік документообороту, уніфікація, стандартизація, інвентаризація, інвентаризаційна комісія, природний убуток, пересортиця, форма бухгалтерського обліку, журнал-ордер, меморіальний ордер, головна книга.

Нормативно-правове забезпечення:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» №996-XIV від 16 липня 1999 р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України.

2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджене Наказом Міністерства фінансів України №88 від 24 травня 1995 р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України за №168/704 від 05.06.95 р.

5.1. Поняття про документи. Вимоги до складання документів

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Міністерства фінансів

Україні №88 від 24 травня 1995 р. (зареєстровано в Міністерстві юстиції України № 168/704 від 05.06.95 р.), визначає порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському біліу, а також зберігання первинних документів, білікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності.

Документування – це суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими операціями на підприємстві.

Документ (лат. *documentum* буквально означає свідцтво, доказ.) – це письмовий доказ здійснення господарської операції або розпорядження на її здійснення.

Первинні документи, у тому числі на паперових і машинозчитувальних носіях інформації, повинні мати такі *обов'язкові реквізити*:

- назва документа;
- номер документа;
- назва підприємства, на якому складений документ;
- зміст господарської операції;
- обсяг операції і одиниця виміру;
- грошова сума, ціна;
- місце здійснення операції;
- підписи осіб, відповідальних за здійснення операції і складання документа;
- печатка підприємства.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити.

Вимоги до складання первинних документів:

- заповнення всіх обов'язкових реквізитів;
- чіткість заповнення;
- недопустимість виправлень;
- складання в момент здійснення операції, а якщо це неможливо, безпосередньо після її закінчення;
- використання бланків типових форм;
- проведення записів в темному кольорі чорнилом, кульковою ручкою, друкарськими засобами чи принтером, що забезпечує зберігання цих записів протягом встановленого терміну зберігання документа;
- обов'язкове прокреслювання вільних рядків;
- проставлення сум у грошових документах цифрами і прописом, перше слово суми записують з початку рядка і з великої літери;

- зазначення даних про посаду, прізвище і підписи осіб, відповідальних за операцію, складання і оформлення документа.

Керівник підприємства затверджує перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарських операцій, пов'язаних з відпуском товарно-матеріальних цінностей, майна, видачею грошових коштів і документів. Коло таких осіб, як правило, обмежене.

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

При застосуванні засобів обчислювальної техніки та іншої оргтехніки реквізити можуть бути зафіксовані у вигляді коду.

При складанні документів на машинозчитувальних носіях інформації підприємство, установа зобов'язані за свій рахунок і власними силами виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу контролюючих або судових органів та своїх клієнтів.

Підписи осіб, відповідальних за складання первинних документів, на обчислювальних машинах та інших засобах організаційної техніки, виконуються у вигляді пароля або іншим засобом авторизації, що дає змогу однозначно ідентифікувати особу, яка здійснила господарську операцію.

Документ на машинозчитувальному носії повинен мати код особи, відповідальної за правильність складання документа. Належність коду конкретній особі реєструється організацією-створювачем документа на машинозчитувальному носії, а також створюються технічні, програмні засоби та організаційні умови, що виключають можливість користування чужими кодами.

Додаткові вимоги до порядку створення первинних документів про касові і банківські операції, рух цінних паперів, товарно-матеріальних та інших об'єктів майна передбачаються спеціальними нормативними актами.

Порядок використання та обліку бланків первинних документів суворої звітності, а також коло господарських операцій, оформлення яких провадиться на таких бланках, визначаються окремими нормативними актами.

Первинні документи підлягають уніфікації і стандартизації.

Уніфікація – це розробка єдиних зразків документів для оформлення однотипних господарських операцій. Уніфіковано всі банківські та касові документи, бланки авансових звітів та посвідчень на відрядження, товарно-транспортних накладних, розрахунково-платіжних відомостей, податкових накладних та інших документів.

Стандартизація – це встановлення для бланків однотипних документів однакових, найбільш раціонального розміру і форми. Друкування стандартних бланків документів великими тиражами дає значну економію паперу, здешевлює їх виготовлення.

5.2. Класифікація бухгалтерських документів

Класифікація – це умовне групування бухгалтерських документів за визначеними ознаками, зокрема: 1) за місцем складання, 2) за призначенням, 3) за порядком складання, 4) за способом використання, 5) за змістом і т.д.

1) *За призначенням* бухгалтерські документи поділяються:

- *розпорядчі*, в яких містяться розпорядження щодо здійснення тієї чи іншої господарської операції; вони не є підставою для запису операцій в обліку, оскільки немає підтвердження про те, що така операція відбулася. До розпорядчих документів належать накази, розпорядження, доручення та ін.;

- *виконавчі*, або *виправдні*, що підтверджують факти виконання операцій. Вони є першим етапом облікової реєстрації. До них належать прибуткові й видаткові ордери, рахунки-фактури, квитанції, що свідчать про прийняття цінностей, акти про виконані роботи та ін.;

- *документи бухгалтерського оформлення*, до яких належать розпорядчі та групувальні відомості, різні довідки, розрахунки тощо (наприклад, розрахунок суми на заготівлю та придбання матеріальних цінностей);

- *комбіновані* – містять ознаки розпорядчих, виконавчих, документів бухгалтерського оформлення з одночасною вказівкою щодо відображення господарської операції на рахунках бухгалтерського обліку. До таких документів належать Авансові звіти, Звіти про використання коштів, Прибуткові й Видаткові касові ордери, Вимоги на відпуск матеріалів зі складу.

2) *За місцем складання* документи поділяються на зовнішні та внутрішні.

Зовнішніми документами називаються ті, що надходять від інших підприємств, організацій, тобто складаються за межами даного підприємства. До них належать виписки банку, рахунки постачальників та ін.

Внутрішні документи – це документи, складені (виписані) на даному підприємстві, в організації.

3) *За порядком складання* поділяються на первинні та зведені.

Первинні – це такі документи, що вперше виконують реєстрацію господарської операції в момент її здійснення або невідкладно після здійснення. До них належать акти прийняття і вибуття основних засобів, накладні, квитанції тощо.

Зведені документи складаються на підставі первинних. До них належать різноманітні звіти, розрахунково-платіжні відомості та ін.

4) *За способом охоплення операції* документи поділяються на разові та накопичувальні.

Разові документи використовуються лише для одноразового оформлення і відображення операцій. До них належать Прибуткові й Видаткові касові ордери, Вимоги для одержання матеріальних цінностей зі складу та ін.

Накопичувальні документи використовуються для багаторазового оформлення і реєстрації операцій протягом визначеного часу (тижня, декади, місяця). Наприклад, лімітно-забірні картки, за допомогою яких оформлюється відпуск матеріалів на виробництво (виконання робіт). Такі документи скорочують кількість первинної документації.

Класифікація документів узагальнено представлена схемою, наведеною на рис. 5.1.

5) *За змістом* документи поділяють на грошові, розрахункові, матеріальні.

Грошовими документами оформляють операції, пов'язані з грошовими коштами. До них належать платіжні доручення, видаткові й прибуткові касові ордери, банківські чеки та ін.

Розрахунковими документами оформляють розрахунки між фізичними і юридичними особами (рахунок-фактура, платіжне доручення, квитанції та ін.).

Матеріальними документами оформляються операції пов'язані з рухом матеріальних цінностей (прибутковий ордер, вимога-наклад-на, лімітно-забірна картка та ін.).

6) *За технікою складання документів:*

- Заповнювані ручним способом
- Виготовлені машинним способом

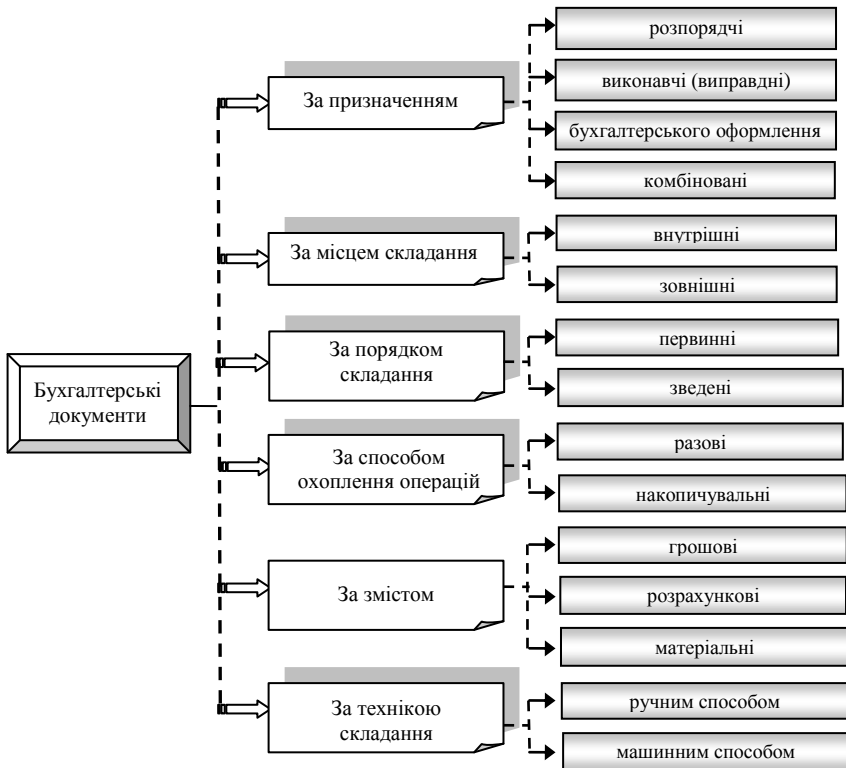


Рис. 5.1. Класифікація бухгалтерських документів

5.3. Порядок опрацювання бухгалтерських документів

Опрацювання бухгалтерських документів – це ряд процедур, які передбачають послідовне здійснення: перевірки, розцінки, групування і контурування.

Перевірка здійснюється за формою, змістом і арифметичними розрахунками:

- *за формою* – формальна перевірка заповнення всіх реквізитів, відповідності стандарту і формі документа, своєчасності складення документа і подання до бухгалтерії;
- *за змістом* – змістовна перевірка правильності відображення господарської операції, її відповідність законодавчим та нормативним вимогам, інтересам власника чи підприємства;
- *арифметична* – перевірка відповідності і правильності представлених цін і тарифів, розрахованих сум і підсумків.

Розцінка (таксування) документів полягає у поставленні у відповідних графах документа ціни і суми, тобто переведення натуральних і трудових вимірників у грошовий. Ця операція характерна для документів, якими оформлюють рух матеріальних цінностей (вимоги-накладні, лімітно-забірні карти тощо).

Групування документів полягає в об'єднанні однорідних за змістом первинних документів у групи з метою підготовки зведених даних (за складами, цехами, замовленнями, касами тощо). Групування є систематичним, хронологічним або комбінованим.

Контролювання передбачає зазначення у первинних або зведених документах (відомостях) бухгалтерської проводки.

5.4. Виправлення помилок у первинних документах

При заповненні первинних документів та облікових реєстрів можливі помилки. *Помилки виникають з різних причин*: внаслідок втоми, недбалості працівника, несправності калькулятора або комп'ютера. Однак у тексті та цифрових даних первинних документів, облікових реєстрів і звітів підчистки й необумовлені виправлення не допускаються.

Помилки можуть бути:

- *локальні* – перекручування інформації тільки в одному обліковому реєстрі (наприклад, неправильно проставлена дата);
- *транзитні* – якщо помилка автоматично проходить через декілька облікових реєстрів, наприклад, перекручування запису будь-якої суми у журналі реєстрації операцій веде до помилок на рахунках, в оборотній відомості і балансі.

Найчастіше помилки трапляються:

- *в тексті операції*, що призводить до неправильної кореспонденції рахунків – бухгалтерської проводки;
- *при записах сум*, якщо записавши суму в дебет одного рахунка, бухгалтер забуває записати її в кредит другого рахунка і навпаки. Буває, що, записавши суму до журналу, він забуває рознести її по бухгалтерських рахунках. Інколи, записавши суму у реєстри синтетичного обліку, бухгалтер забуває про аналітичний облік. Цю групу помилок можна легко проконтролювати шляхом правильного застосування методу подвійного запису.

Помилки виправляють:

- 1) *коректурним способом* виправляються помилки в первинних документах, облікових реєстрах і звітах, створених ручним способом, тобто неправильні текст або цифри закреслюються і над закресленим

надписуються правильні текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рисою так, щоб можна було прочитати виправлене.

2) *способом «сторно»* виправляються помилки в облікових регістрах за минулий звітний період. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, до якої помилка (кореспонденція рахунків, сума) вписується червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або зі знаком мінус, а правильний запис (кореспонденція рахунків, сума) робиться чорнилом, пастою кулькових ручок тощо темного кольору. Внесенням цих даних до облікового регістру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис й відображаються правильні суми та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку.

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

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

5.5. Організація документообігу

Документообіг – це рух документів від моменту їх складання (або одержання від інших підприємств, організацій), опрацювання і використання за призначенням визначений період часу і до передачі в архів.

Головне завдання документообігу – прискорення руху документів, і чим коротше і швидше буде організовано цей процес, тим він буде ефективнішим, і користувачі зможуть вчасно отримати інформацію для прийняття рішень.

Документообіг на кожному підприємстві встановлюється головним бухгалтером і є обов'язковим для всіх працівників підприємства.

Порядок документообігу залежить від характеру й особливостей господарських операцій та їх облікового оформлення, а також від структури підприємства і його облікового апарату (бухгалтерії).

Стадії документообігу:

- 1) надходження документів зі сторони та оформлення їх на підприємстві;
- 2) опрацювання і певна обробка первинних документів на підприємстві до надходження їх до бухгалтерії;
- 3) надходження первинних документів до бухгалтерії;
- 4) опрацювання документів у бухгалтерії:
 - перевірка документів за формою, змістом та арифметична перевірка;

- оцінка в грошовій формі кожної операції, відображеної в документах;
- запис на документах бухгалтерських проведень;
- відображення операцій, наведених у документах, в облікових регістрах;

5) передача документів в архів бухгалтерії і забезпечення поточного зберігання документів;

б) передача документів на зберігання до архіву підприємства, а потім до державного архіву (рис. 5.2).

Перелічені етапи документообігу відображаються у спеціальному документі, який називається *план (графік) документообігу*.

Графік документообігу на підприємстві, в установі має забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожний первинний документ, визначити мінімальний термін його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

Графік документообігу оформлюється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що здійснюються кожним підрозділом підприємства, установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і терміну виконаних робіт.

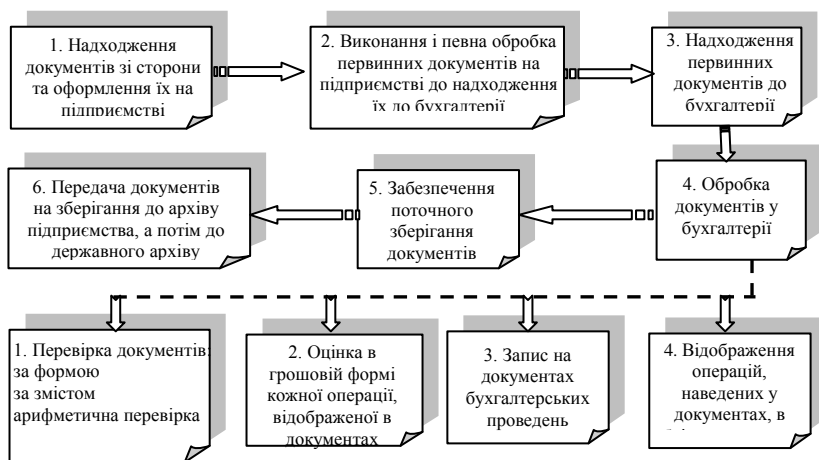


Рис. 5.2. Стадії документообігу

Працівники підприємства, установи створюють і подають первинні документи, які належать до сфери їх діяльності, за графіком

документообігу. Для цього кожному виконавцю надається витяг із графіка. У витягу наводиться перелік документів, що належать до функціональних обов'язків виконавця, термін їх подання та підрозділі підприємства, установи, до яких подаються ці документи. Витяг із графіка документообігу підприємства наведено в таблиці 5.1.

Контроль за дотриманням графіка документообігу на підприємстві, в установі здійснюється головним бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальний пристрій необхідних документів та відомостей є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства.

5.6. Порядок зберігання документів

Для зберігання документів призначені архіви. Розрізняють поточні та постійні архіви.

Поточний архів організують безпосередньо в бухгалтерії для зберігання документів звітного року, оскільки її поточному році часто є потреба звертатися до нього за довідками й інформацією. Поточний архів міститься у спеціальних закритих шафах.

Постійний архів розміщується у спеціально обладнаному приміщенні й призначений для зберігання не тільки бухгалтерських документів і звітів, а й справ інших підрозділів і служб підприємства. Всі прийняті на зберігання справи реєструють в *архівній книзі*, що полегшує пошук документів.

Основним нормативним документом при визначенні термінів зберігання документів та їх відбору для включення до складу Національного архівного фонду (НАФ) України або для знищення документів є «*Перелік типових документів*» (Наказ Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України № 41 від 20.07.98 р., зареєстровано в Міністерстві юстиції України № 576/3016 від 11.09.98 р.).

Відповідно до даного Переліку документи поіменовані в розділі 42 «Бухгалтерський облік та звітність» зберігаються від 3 до 5 років. Для первинних документів встановлено термін зберігання 3 роки; розрахунково-платіжних відомостей, актів документальних ревізій, податкових та інших перевірок – 5 років; особових рахунків робітників та службовців, студентів – 75 років; статuti та положення, бухгалтерські звіти і баланси, передавальні, розділювальні та ліквідаційні баланси зберігаються постійно.

Після закінчення встановлених термінів зберігання документи, що мають особливо важливе значення, передають на безстрокове

зберігання до *державного архіву*, а інші документи підлягають знищенню спеціальною комісією за актом з відповідною відміткою в архівній книзі.

Зберігання документів відіграє значну роль у справі правильної постановки бухгалтерського обліку. Рациональна система зберігання забезпечує не лише цілісність у зберіганні документів протягом встановлених законом термінів, а й можливість користування ними у будь-який момент для отримання різноманітних довідок.

Видача первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерських звітів і балансів з бухгалтерії і з архіву підприємства, установи працівникам інших структурних підрозділів може здійснюватися тільки за рішенням головного бухгалтера.

Вилучення первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерських звітів і балансів у підприємств, установ може бути здійснено тільки за постановою органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і судів, державної контрольно-ревізійної та податкової служб відповідно до чинного законодавства України. Вилучення оформляється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку відповідній посадовій особі підприємства, установи.

З дозволу і в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, відповідні посадові особи підприємства, установи можуть зняти копії та скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати їх вилучення.

Якщо вилучаються томи документів недооформлені (не переплетені, не пронумеровані тощо), то з дозволу і в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, відповідні посадові особи підприємства, установи можуть дооформити ці томи (зробити опис, пронумерувати аркуші, прошнурувати, опечатати, засвідчити своїм підписом та печаткою).

Органи, що вилучили документи, забезпечують підприємствам, установам за їх письмовим зверненням можливість зробити виписку, витяг, копію документів для видачі довідок за обставинами відповідно до законодавства. У разі повернення зазначеними органами документів, що були раніше вилучені, такі документи приймаються під розписку відповідною посадовою особою підприємства, установи та разом із рішенням про повернення підшиваються до тих же томів, з яких документи були вилучені та в яких знаходяться постанова про вилучення, реєстр і копії таких документів.

У разі пропажі або знищення первинних документів, облікових регістрів і звітів керівник підприємства, установи письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для

встановлення переліку відсутніх документів і розслідування причин їх пропажі або знищення. Для участі в роботі комісії запрошуються представники слідчих органів, державного пожежного нагляду.

Результати роботи комісії оформлюються актом, який затверджується керівником підприємства, установи. Копія акта надсилається органу, в сфері управління якого перебувають підприємство, установа, а також державній податковій інспекції у 10-денний термін.

5.7. Інвентаризація, її види та порядок проведення

Інвентаризація – це перевірка фактичної наявності майна підприємства і співставлення даних інвентаризації з бухгалтерським обліком.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» №996-XIV від 16 липня 1999 р. (стаття 10) підприємства для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей, бланків суворої звітності, грошових коштів у касах, на реєстраційних, бюджетних, валютних та поточних рахунках;
- встановлення лишку або нестачі цінностей і їх регулювання та відображення в обліку;
- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які втратили свою первісну якість, застаріли і не використовуються;
- дотримання умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, а також правил утримання та експлуатації матеріальних цінностей;
- перевірка достовірності й реальності вартості зарахованих на баланс активів і пасивів підприємства.

Інвентаризація класифікується:

1) Залежно від повноти охоплення засобів (коштів):

- *повна* – інвентаризація, що охоплює всі засоби, кошти і розрахунки підприємства. Повні інвентаризації – річні;
- *часткова* – інвентаризація, яка охоплює лише один вид засобів, коштів (матеріальних цінностей, основних засобів, господарського інвентарю, каси, незавершеного виробництва тощо). Часткові інвентаризації провадяться для забезпечення точності звітних

даних, посилення заходів по збереженню майна, для попередження втрат і зміцнення фінансової дисципліни.

2) За організаційною ознакою:

- *планова* – проводиться у встановлені наперед терміни;
- *позапланова* – проводиться за вимогами судово-слідчих органів або за наказом керівника підприємства в разі потреби.

Відповідальність за організацію проведення інвентаризації, дати її проведення, перелік майна і зобов'язань, що підлягають інвентаризації, визначаються підприємством, установою, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

1) при передачі майна державного підприємства, установи в оренду, приватизації майна державного підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством;

2) перед складанням річної фінансової звітності, крім майна, інвентаризація якого проводилася раніше 1 жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних засобів може проводитись один раз на три роки, а бібліотечних фондів – один раз на п'ять років;

3) при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийому-передачі справ);

4) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за рішенням судово-слідчих органів;

5) у разі пожежі або стихійного лиха;

6) при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитись у випадку передачі підприємств та їх структурних підрозділів у межах одного органу, до сфери управління якого належать ці підприємства;

7) у випадку ліквідації підприємства.

Відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства, який повинен створити необхідні умови для її проведення у стислі строки, визначити об'єкти, кількість і терміни проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Установи зобов'язані проводити інвентаризацію:

1) будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів – не менше одного разу на три роки;

2) музейних цінностей – відповідно до строків, встановлених Міністерством культури і туризму України;

3) бібліотечних фондів – один раз на 5 років;

4) інших основних засобів, малоцінних і швидкозношуваних предметів: у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, виконавчих органах місцевих рад – не менше одного разу на два роки; в інших установах – не менше одного разу на рік.

Крім того, інвентаризація окремих видів активів проводиться з наступною періодизацією:

- основних засобів - не раніше 1 жовтня;
- капітальних робіт інвентарного характеру і капітальних ремонтів – не менше одного разу на рік, але не раніше 1 грудня;
- молодняку тварин, тварин на відгодівлі, птиці, кролів, хутрових звірів і сімей бджіл – не менше одного разу на квартал;
- готових виробів, сировини, пального та інших матеріалів, кормів, фуражу – не менше одного разу на рік, але не раніше 1 жовтня;
- продуктів харчування і спирту – не менше одного разу на квартал;
- незавершеного виробництва і напівфабрикатів власного виробництва – не раніше 1 жовтня звітного року, крім того, періодично у терміни, встановлені відповідними вищими органами;
- грошових коштів, грошових документів, цінностей та бланків суворої звітності – не менше одного разу на квартал;
- розрахунків платежів до бюджету – не менше одного разу на квартал; аналогічно з вищою організацією;
- розрахунків із дебіторами та кредиторами – не менше двох разів на рік, розрахунків у порядку планових платежів і з депонентами – не менше одного разу на місяць.

Для проведення інвентаризації створюються *інвентаризаційні комісії* на основі наказу керівника підприємства.

Комісії можуть бути *постійними* – ті, що проводять поточні інвентаризації на протязі року. В їх склад входять керівники структурних підрозділів, головний бухгалтер, замісник керівника підприємства чи сам керівник.

Для безпосереднього проведення інвентаризації в місцях зберігання і виробництва формуються *робочі* інвентаризаційні комісії в складі інженера, технолога, механіка, товаровознавця, економіста, бухгалтера та інших робітників, які добре знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік.

Забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної комісії тих самих матеріально-відповідальних осіб та одного і того ж працівника два роки підряд.

5.8. Документальне забезпечення інвентаризації та відображення її результатів в обліку

Організація і проведення інвентаризації передбачає формування пакету документів:

- 1) Наказ керівника про створення постійно діючої робочої комісії;
- 2) Наказ про проведення інвентаризації;
- 3) Інвентаризаційні описи;
- 4) Порівняльні відомості результатів інвентаризації;
- 5) Акти інвентаризації;
- 6) Протокол засідання інвентаризаційної комісії;
- 7) Наказ про затвердження протоколу засідання інвентаризаційної комісії.

До початку проведення обов'язкової або призначеної підприємством чи установою інвентаризації в присутності комісії матеріально відповідальні особи складають звіт про останні проведені операції, відображають їх у складському обліку і разом з описом документів під розписку здають до бухгалтерії. Матеріально відповідальні особи дають комісії розписку, в якій підтверджують, що всі прибуткові та витратні документи здані до бухгалтерії, а всі матеріальні цінності, довірені їм зберіганню, знаходяться в приміщенні складу або в інших визначених місцях. Якщо підрозділ здійснює реалізацію матеріальних цінностей за готівку, то насамперед підраховується наявність готівки: реєструються показники лічильників касових апаратів, готівка звіряється з показниками касового апарата. Під час інвентаризації прибуткові й витратні операції з матеріальними цінностями, як правило, не здійснюються. Також до початку інвентаризації перевіряється стан ваговимірювального господарства – точність ваги, гир та інших вимірювальних пристроїв.

Дані про наявність тих чи інших цінностей із зазначенням назви, відмітних ознак, включаючи номенклатурний номер, одиниці виміру і кількості фактично виявлених натуральних одиниць, записуються до інвентаризаційного опису.

Інвентаризаційний опис є документом, який фіксує наявність і склад засобів на певну дату. Кожна сторінка опису підписується всіма членами комісії та матеріально відповідальними особами. Наприкінці кожної сторінки цифрами і словами записується загальна сума натуральних одиниць, відображених на даній сторінці.

На останній сторінці інвентаризаційного опису матеріально відповідальні особи підтверджують, що всі матеріальні цінності облічені й відображені в інвентаризаційному опису правильно і

повністю, жодних пропусків і не включених до опису предметів немає. Інвентаризаційні описи складаються в необхідній кількості примірників, один з яких вручається матеріально відповідальним особам.

Якщо інвентаризація триває понад один день, то інвентаризаційні описи залишаються в сховищі матеріальних цінностей до завершення інвентаризації. На час перерви в роботі інвентаризаційної комісії сховища зачиняються двома замками, ключі від одного з них зберігаються у матеріально відповідальних осіб, від другого – у голови інвентаризаційної комісії. Сховище запечатується відтиском печатки, яка зберігається у голови або одного із членів інвентаризаційної комісії.

Одержані дані, що містяться в інвентаризаційному описі, зіставляються з обліковими даними про залишки тих самих матеріальних цінностей. Таке зіставлення називають звіренням фактичних та облікових залишків і записують до Зрівняльних відомостей результатів інвентаризації товарно-матеріальних цінностей.

У результаті зіставлення облікових даних з фактичними можуть бути виявлені такі факти:

- фактичний і бухгалтерський залишки збігаються;
- фактичний залишок менше облікового – нестача;
- фактичний залишок більше бухгалтерського облікового – надлишок;
- пересортиця.

Розходження фактичної наявності матеріальних цінностей та коштів з даними бухгалтерського обліку, встановлені під час інвентаризації та інших перевірок, регулюються в бухгалтерському обліку у такому порядку:

- основні засоби, матеріальні цінності, цінні папери, кошти та інше майно, що виявилось у надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно на результати фінансово-господарської діяльності або збільшення фінансування з наступним встановленням причин виникнення надлишку і винних у цьому осіб;

- убування цінностей у межах затверджених норм списування за рішенням керівника підприємства, установи відповідно до витрат виробництва, обігу або на зменшення фінансування. Норми природного убування можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних нестач. За відсутності норм убування розглядається як понаднормова нестача;

- понаднормові нестачі цінностей, а також втрати від псування цінностей відносяться на винних осіб за цінами, за якими

обчислюється розмір шкоди від розкрадання, нестач, знищення та псування матеріальних цінностей;

▪ понаднормові втрати і нестачі матеріальних цінностей, включаючи готову продукцію, в тих випадках, коли винуватці не встановлені або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на збитки або зменшення фінансування.

Свої висновки і пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформляє *протоколом* і подає на затвердження керівнику підприємства, який у 5-денний термін розглядає і затверджує протокол.

Матеріали інвентаризацій та рішення щодо регулювання розбіжностей затверджуються керівником підприємства, установи з включенням результатів до звіту за той період, в якому закінчено інвентаризацію, а також і до річного звіту.

Контрольні запитання:

1. Чи всі нормативні акти, які регламентують первинний облік, встановлюють однаковий перелік обов'язкових реквізитів?

2. Чи обов'язковий, на Вашу думку, графік документообороту на всіх підприємствах? Обґрунтуйте.

3. Яку з існуючих форм обліку можна вважати найбільш сучасною? Як автоматизація облікових робіт впливає на вибір форми ведення бухгалтерського обліку.

4. Дайте визначення поняттю документа.

5. За якими ознаками класифікують документи?

6. Які вимоги до складання документів?

7. Які обов'язкові реквізити повинні мати документи?

8. Охарактеризуйте поняття «уніфікація» і «стандартизація».

9. Як здійснюється опрацювання бухгалтерських документів?

10. Які види помилок ви знаєте і які способи їх виправлення?

11. Що таке документообіг і які стадії його здійснення?

12. Обґрунтуйте значення графіка документообігу для підприємства.

13. Що таке інвентаризація і з якою метою її проводять?

14. У яких випадках проведення інвентаризації є обов'язковим?

15. Якими документами оформляються результати інвентаризації?

ТЕМА 6

Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості

Питання до розгляду:

- 6.1. Економічна суть грошового обігу та розрахункових операцій
- 6.2. Облік касових операцій
- 6.3. Облік безготівкових розрахунків
- 6.4. Облік дебіторської заборгованості

Ключові терміни: грошові кошти, готівка, безготівкові кошти, каса, рахунок в банку, підзвітні особи, добові, дебіторська заборгованість, покупці, акредитив, інкасо.

Після вивчення теми студент повинен знати:

1. Основні поняття з обліку готівки та коштів на рахунках в банках.
2. Порядок організації грошового обігу та розрахунків, ведення касових операцій.
3. Порядок документування розрахунків готівкою та інших.
4. Організацію синтетичного та аналітичного обліку господарських операцій з готівкою, іншими грошовими коштами та дебіторською заборгованістю.
5. Порядок відображення інформації про грошові кошти та дебіторську заборгованість в звітності.

Після вивчення теми студент повинен вміти:

1. Складати первинні документи з обліку грошових коштів та розрахунків з дебіторами.
2. Відображати операції з грошовими коштами та розрахунками в синтетичному та аналітичному обліку на відповідних рахунках.
3. Проводити розрахунки готівкою та здійснювати операції з безготівковими коштами підприємства.

Нормативно-правове забезпечення:

1. «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій» затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

2. «Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

6.1. Економічна суть грошового обігу і розрахунків

Сьогодні ми починаємо тему, мабуть, найважливішу для всіх, хто займається бізнесом. Помилки в оформленні касових операцій коштують дуже дорого. Це може підтвердити будь-який підприємець. Штрафи підприємств, що здійснюють готівкові розрахунки, за різноманітні порушення нормативних актів, які регулюють подібні розрахунки, нерідко перевищують за своїм обсягом платежі з податку на прибуток. Така ситуація неприпустима, і однією з причин її виникнення може бути відсутність у бухгалтерів достатньо повної інформації про порядок здійснення касових операцій. Сподіваємося, що матеріал теми в майбутньому допоможе вам виправити таке становище.

У ринковій економіці постійний кругообіг коштів як в межах окремого підприємства, так і в економіці в цілому є об'єктивною умовою їх ефективного функціонування. Відносини між підприємствами, які виникають внаслідок кругообігу господарських засобів, називаються розрахунками.

Грошові кошти – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Грошові потоки – це надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів у результаті виробничо-господарської діяльності підприємств.

Грошові потоки – сукупність розподілених у часі надходжень і видатків грошових коштів та їх еквівалентів, генерованих підприємством у процесі господарської діяльності.

Готівка – грошові знаки національної валюти України – банкноти і монети.

Інші грошові кошти – грошові документи (у національній та іноземній валюті) та кошти в дорозі.

Готівкові розрахунки – платежі готівкою підприємств, підприємців і фізичних осіб між собою за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги) і за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією.

Безготівкові розрахунки – це перерахування грошових коштів з рахунку підприємства-платника на рахунок підприємства-отримувача. Фінансовим посередником у цих розрахунках виступає банк, який надає послуги своїм клієнтам-підприємствам, підприємцям і фізичним особам. Порядок безготівкових розрахунків суворо регламентований законодавством. Здійснення розрахункових операцій через банк знижує потребу в готівці, сприяє концентрації в банку вільних грошових коштів для кредитування, забезпечує їх збереження і ефективніше використання, оптимізує й прискорює грошовий обіг держави.

За економічним змістом безготівкові розрахунки бувають товарного та нетоварного характеру. До таварних відносять розрахунки між підприємствами за реалізовані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги, до нетоварних – розрахунки з бюджетом з платежів і податків, погашення банківських позик, відсотків, розрахунки з дебіторами, крім розрахунків за товарними операціями.

Оборотні кошти – це сукупність грошових коштів підприємства, необхідних для формування й забезпечення кругообігу виробничих оборотних фондів та фондів обігу.

Грошові кошти підприємства знаходяться в касі у вигляді готівки та грошових документів, на рахунках в банках, у виставлених акредитивах, на спеціальних і депозитних рахунках, чекових книжках тощо.

Завдання обліку грошових коштів

Завданнями бухгалтерського обліку грошових коштів і розрахунків є:

- раціональна організація, своєчасне й законне проведення безготівкових і готівкових розрахункових операцій;
- своєчасне, повне та правильне документування операцій з надходження і вибуття грошових коштів і розрахунків;
- забезпечення збереження грошових коштів і їх еквівалентів у касі підприємства;
- контроль за законністю і економічністю витрачання грошових коштів;
- обліково-інформаційне забезпечення управління дебіторською заборгованістю;

- обліково-інформаційне забезпечення управління грошовими коштами;
- періодичне проведення інвентаризацій грошових коштів і дебіторської заборгованості.

6.2. Облік касових операцій

Основними завданнями обліку грошових коштів в касі є:

- здійснення контролю за дотриманням касової та розрахункової дисципліни, в тому числі за зберіганням, своєчасним надходженням і витрачанням отриманих в установах банку грошових коштів відповідно до їх цільового призначення;
- своєчасне і правильне оформлення документів і відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій по руху грошових коштів;
- проведення інвентаризації грошових коштів та відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.

Організація роботи в касі

Для здійснення розрахунків готівкою на підприємстві організовують касу.

Каса – це спеціально обладнане та ізольоване приміщення, яке призначене для приймання, видачі і тимчасового зберігання готівки. Під касою також розуміють всю сукупність готівки та грошових документів, тобто всі наявні грошові кошти, які знаходяться певний період часу на підприємстві, як в монетах, так і в паперових грошових знаках.

В касі підприємства можуть зберігатись не тільки готівкові кошти, але і цінні папери, грошові документи, та бланки суворої звітності, зокрема, трудові книжки і вкладні листки до них, акції, облігації, інші цінні папери, лотерейні квитки, бланки путівок, доручень тощо.

Підприємства можуть мати у касі готівку тільки в межах встановленого ліміту залишку.

Ліміт (від лат. *limes (limitis)* – межа) – обмеження, межа, гранична кількість або гранична норма чого-небудь.

Ліміт залишку готівки (ліміт каси) – це гранична сума грошових коштів, яка може знаходитись у касі підприємства. Всю готівку понад суми встановлених лімітів підприємства повинні здавати для зарахування на поточний рахунок за порядком та в строки, встановлені і узгоджені з установою банку, в якому відкритий поточний рахунок. Понад ліміт в *касі* можуть знаходитися гроші на

виплату заробітної плати протягом трьох днів з моменту отримання їх в банку.

Касові операції оформлюються документами, типові форми яких затверджені наказом Міністерства статистики України від 15.02.96 р. № 51, і мають застосовуватися без змін на всіх підприємствах, незалежно від їх відомчої підпорядкованості і форми власності.

Розрахунки готівкою проводяться із застосуванням типових первинних документів, а саме: прибуткових (КО-1) та видаткових (КО-2) касових ордерів, касових і товарних чеків, розрахункових квитанцій, проїзних документів тощо, які підтверджують факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів, а також з допомогою рахунків-фактур, договорів, угод, контрактів, актів закупівлі товарів тощо.

Оприбуткування готівки в касу здійснюється на підставі **прибуткового касового ордера**, підписаного головним бухгалтером, або його заступником і касиром. У прибутковому касовому ордері зазначається сума (цифрами та прописом), від кого прийнято гроші та на якій підставі. При цьому особі, яка здала гроші, після отримання їх касиром видається квитанція, підписана головним бухгалтером і касиром.

Витрачання готівки з каси оформлюється **видатковим касовим ордером**, який підписується керівником і головним бухгалтером підприємства. У випадку видачі грошей окремій особі за видатковим касовим ордером касир повинен вимагати пред'явлення документу, який засвідчує особу утримувача та містить фотокартку, особистий підпис власника. Видача коштів з каси не підтверджена розпискою одержувача у видатковому касовому ордері або іншому документі, що його замінює, у виправданні залишку готівки в касі не приймається. Ця сума вважається нестачею і стягується з касира.

Прибуткові касові ордери і квитанції до них, а також видаткові документи мають бути заповнені бухгалтерією тільки чорнилом темного кольору, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів та іншими способами, які б забезпечили збереження цих записів протягом установленого терміну зберігання документів – до трьох років.

6.3. Облік безготівкових розрахунків

З метою забезпечення зберігання грошових коштів, а також здійснення банківських розрахунків як із юридичними, так і фізичними особами, підприємства відкривають рахунки в установах банків.

Безготівкові розрахунки – це перерахування грошових коштів з рахунку підприємства-платника на рахунок підприємства-отримувача. Фінансовим посередником у цих розрахунках виступає банк, який надає послуги своїм клієнтам-підприємствам, підприємцям і фізичним особам. Порядок безготівкових розрахунків суворо регламентований законодавством. Здійснення розрахункових операцій через банк знижує потребу в готівці, сприяє концентрації в банку вільних грошових коштів для кредитування, забезпечує їх збереження і ефективніше використання, оптимізує й прискорює грошовий обіг держави.

Основними нормативно-правовими документами, які врегульовують дане питання є Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 20.03.1991 р. № 872-ХІІ, а також нормативний акт НБУ «Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах» від 12.11.2003 р. № 492.

Інструкція регулює правовідносини, що виникають при відкритті клієнтам банків поточних, депозитних (вкладних) рахунків у національній та іноземній валюті, а також поточних бюджетних рахунків у національній валюті України.

Банки відкривають рахунки зареєстрованим в установленому чинним законодавством порядку юридичним особам та фізичним особам-суб'єктам підприємницької діяльності, філіям, представництвам, відділенням та іншим відокремленим підрозділам підприємств, у тому числі структурним підрозділам, фізичним особам на умовах, викладених в договорі між установою банку і власником рахунку. Рахунки для зберігання грошових коштів і здійснення усіх видів банківських операцій відкриваються у будь-яких банках України за вибором клієнта і за згодою цих банків.

Для відкриття поточного рахунка в банк подають такі документи:

1. Заяву про відкриття рахунка.
2. Копію свідоцтва про державну реєстрацію підприємства у виконавчих органах влади.
3. Копію рішення про створення, реорганізацію підприємства, засвідчену нотаріально або органом, що прийняв таке рішення.
4. Копію належним чином зареєстрованого статуту (положення), засвідчену нотаріально. Установа банку, в якому відкриваються рахунки (субрахунки), робить відмітку про відкриття такого рахунка на примірнику статуту (положення), на якому зроблено відмітку податкової інспекції про реєстрацію підприємства в податкових органах, відтак цей примірник повертають власнику рахунка.
5. Копію документа, який підтверджує, що підприємство взято на

облік у податкових органах.

6.Картку зі зразками підписів директора та його заступника, головного бухгалтера та його заступника і відбитком печатки.

7.Копію документа про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України, засвідчену нотаріально або органом, який здійснює реєстрацію.

8.Копію документа про реєстрацію в органах Фонду соціального страхування України, засвідчену нотаріально або органом, який здійснює реєстрацію.

На рис. 6.5. зображено види рахунків, які можуть відкриватись в установах банків.

Підсумковим етапом обліку є відображення результатів діяльності у звітності. Інформація про відображення грошових коштів у ній наведена в таблиці 6.2.

Таблиця 6.2.

Відображення грошових коштів у звітності

Код та назва рахунку, субрахунку	Форми фінансової звітності		
	Назва форми	Назва рядка	Код рядка
30 «Каса», 31 «Рахунки в банках»	Баланс	Грошові кошти та їх еквіваленти:	230
		- в національній валюті;	240
	Звіт про рух грошових коштів	Залишок коштів на кінець року	430
		Каса	640
Примітки до річної фінансової звітності	Поточний рахунок у банку	Поточний рахунок у банку	650
		Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки)	660
33 «Інші грошові кошти»	Баланс	Грошові кошти та їх еквіваленти:	230
		- в національній валюті;	240
	Примітки до річної фінансової звітності	Грошові кошти в дорозі	670
Еквіваленти грошові кошти		680	

6.4. Облік дебіторської заборгованості

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Дебітори – це юридичні чи фізичні особи, що внаслідок минулих подій мають певну заборгованість перед підприємством. Дебітори підприємства поділяються на зовнішніх до яких можна включити покупців (замовників) інших дебіторів, внутрішніх дебіторів які в свою чергу поділяються на підзвітних осіб, осіб до яких в підприємства є претензії щодо відшкодування завданих збитків.

Критерії визнання дебіторської заборгованості:

- джерело отримання – появи активів повинні передувати минулі операції або події;
- втілення майбутніх економічних вигід – чи забезпечують активи оборотність інших ресурсів підприємства;
- забезпечення контролю за активом – це надає підприємству можливість контролювати майбутні вигоди, які воно очікує від використання цього активу;
- можливість достовірної оцінки активу – визначення виду оцінки для певного активу.

В сучасних умовах виробництва та стані розвитку економіки момент поставки товарів та оплати не співпадають, тому виникає таке поняття як “дебітори”. Зовнішні боржники підприємства виникають або в наслідок попередньої поставки товарів (робіт, послуг) з їх післяплатою по договору, або ж при перерахуванні авансу на рахунок постачальника. Виділяють ще такі види дебіторської заборгованості:

- за товари та послуги;
- за отриманими векселями;
- за відшкодуванням податку на додану вартість;
- за відшкодуванням завданих збитків і нестач;
- підзвітних осіб;
- інша дебіторська заборгованість.

В залежності від різних ознак існують класифікаційні групи дебіторської заборгованості, зображені на рис. 6.7.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», який застосовується з урахуванням особливостей оцінки та розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості, встановлених іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.



Рис. 6.7. Класифікація дебіторської заборгованості

Довгострокова дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Облік дебіторської заборгованості здійснюється на підставі первинних документів, відображених в таблиці 6.3.

Основним первинним документом, що використовується для обліку дебіторської заборгованості – є накладна, реквізитами якої є: одиниця виміру, найменування продукції, ціна, кількість та сума. На даному документі повинно бути чотири підписи: керівник, головний бухгалтер, хто відпустив і хто прийняв. Підприємство заповнює накладні згідно вимог чинного законодавства.

Таблиця 6.3.

Документування дебіторської заборгованості

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»
<i>Виникнення заборгованості</i>	
<ul style="list-style-type: none"> - Накладні - Рахунки-фактури - Акти прийнятих робіт, послуг - Податкові накладні - Товарно-транспортні накладні (ТМ-1) - Договір про реалізацію продукції, надання послуг або виконання робіт - Розпорядження відділу збуту - Приймально-здавальницькі акти - Замовлення на роботи тимчасового або разового характеру 	<ul style="list-style-type: none"> - Комерційні документи (рахунки-фактури – invoice) - Транспортні накладні (CMR-залізнична накладна, авіанакладна, комосамент, товарно-транспортна накладна, пакувальні листи) - Платіжні документи на перерахування сум митних платежів та інших податків на рахунки митних установ - Розрахунки бухгалтерії про наявність курсових різниць
<i>Погашення заборгованості</i>	
Виписки банку, прибуткові касові ордери, платіжні доручення	Виписки банку
<i>372 «Розрахунки з підзвітними особами»</i>	
<ul style="list-style-type: none"> - Заява працівника з проханням дозволити відрядження - Розпорядчий документ керівника (наказ) про направлення у відрядження - Видатковий касовий ордер - Звіт про використання коштів, наданих на відрядження, та додаток до звіту, розрахункові документи, що підтверджують витрати на відрядження - Прибутковий касовий ордер 	

Безпосередньо зі складу відпуск готової продукції оформляють на основі товарно-транспортної накладної, де зазначається: назва замовника, його адрес, вид транспортного засобу, найменування продукції, ціна, кількість, сума та прізвище особи, хто буде здійснювати перевезення.

У такому первинному документі, як рахунок-фактура зазначається опис продукції, її вартість та дата оплати. Оригінал

надсилається покупцю і має декілька дублікатів. Підписує рахунок директор та головний бухгалтер.

Контрольні запитання:

1. Якщо на підприємстві є тільки посада бухгалтера, чи може він виконувати обов'язки касира?

2. Чому в плані рахунків розмежовано назви рахунків 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» та 37 «Розрахунки з іншими дебіторами». Чи можливо їх об'єднати в один рахунок і збільшити кількість субрахунків?

3. Яким чином дебіторська заборгованість пов'язана з грошовими коштами, чому вони об'єднані в один 3 клас рахунків.

4. Дайте визначення ліміт каси.

5. На якому рахунку узагальнюють інформацію про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію?

6. Які ви знаєте касові документи?

7. Чим відрізняються поточна та довгострокова дебіторська заборгованість?

8. На якому рахунку проводять розрахунки з підзвітними особами?

9. Які штрафні санкції застосовуються за порушення норм обігу готівки?

Тема 7

Облік запасів

Питання до розгляду:

- 7.1. Економічний зміст та оцінка виробничих запасів
- 7.2. Нормативне забезпечення обліку виробничих запасів
- 7.3. Документування господарських операцій з руху виробничих запасів
- 7.4. Аналітичний та синтетичний облік виробничих запасів
- 7.5. Складський облік виробничих запасів
- 7.6. Інвентаризація виробничих запасів

Ключові терміни: запаси, готова продукція, малоцінні швидкозношувані предмети, товари, середньозважена собівартість, ідентифікована собівартість.

Після вивчення теми студент повинен знати:

1. Які нормативно-правові акти використовуються при веденні обліку виробничих запасів?
2. Які основні документи заповнюються при оприбуткуванні запасів?
3. Якими документами оформляється складський облік запасів та їх вибуття?
4. Які рахунки використовуються для синтетичного та аналітичного обліку запасів?
5. Що розуміють під інвентаризацією виробничих запасів?

Після вивчення теми студент повинен вміти:

1. Визначати суму ТЗВ, що підлягає списанню в кінці місяця.
2. Визначати собівартість відпущених виробничих запасів за різними методами оцінки.

Нормативно-правове забезпечення:

1. НП(С)БО 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999р. № 246.

7.1. Економічний зміст та оцінка запасів

Для здійснення господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовують виробничі запаси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства. Вони займають особливе місце у складі майна і домінуючу позицію у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Виробничі запаси є складовою частиною групи матеріальних ресурсів, які формують економічні ресурси.

Під *виробничими запасами* розуміють активи, які використовуються для подальшого продажу, споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.

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

Місце виробничих запасів у складі економічних ресурсів наведено на рис 7.1.

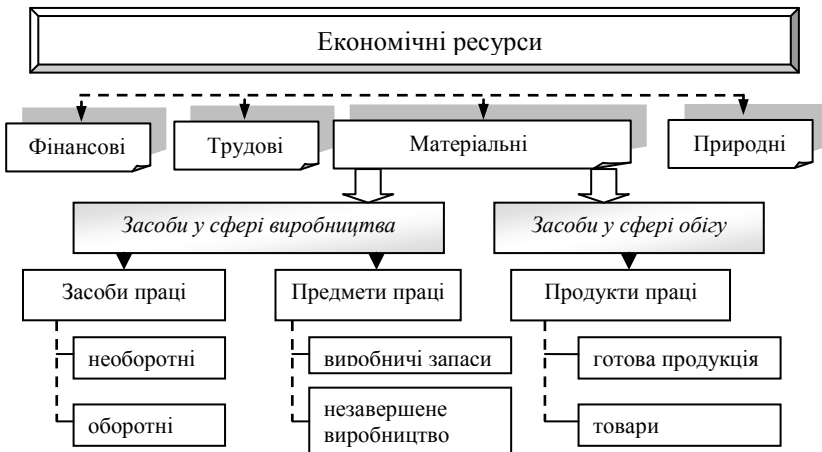


Рис. 7.1. Місце виробничих запасів у складі економічних ресурсів

Матеріальні ресурси займають суттєве місце серед об'єктів управління підприємством і є предметами праці, на які направлена

діяльність людини з ціллю отримання готової продукції. До матеріальних цінностей належать сировина, матеріали, паливо, комплектуючі вироби, напівфабрикати тощо. На відміну від засобів праці, які у виробничому процесі зберігають свою форму, а вартість поступово переносять на виготовлений продукт, предмети праці споживаються цілком, повністю переносять свою вартість на виготовлений продукт і замінюються після кожного виробничого циклу. Це є їх специфічною особливістю.

На кожному підприємстві під час виробничого процесу використовуються різного роду матеріальні цінності. Одні з них повністю споживаються в процесі виробництва, такі як сировина і матеріали, комплектуючі вироби тощо, інші змінюють лише свою форму або входять у виріб без будь-яких зовнішніх змін, наприклад запасні частини. Але є ще й такі, які не включаються в масу чи хімічний склад, це малоцінні та швидкозношувані предмети.

Важливим етапом аналітичної роботи на підприємстві є організація групування виробничих запасів за технологічними ознаками та за призначенням і роллю в процесі виробництва.

*Завдання обліку
запасів*

Основні завдання обліку запасів полягають в наступному:

- своєчасне документування операцій з руху запасів;
- оцінка запасів при їх надходженні і вибутті;
- періодичне уточнення вартості залишків запасів на складі і в незавершеному виробництві;
- проведення інвентаризації запасів з метою виявлення непотрібних та таких, що втратили свою цінність;
- контроль за збереженістю і цільовим використанням запасів.

До запасів відносять:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

*Класифікація
виробничих запасів*

На кожному підприємстві під час виробничого процесу використовуються різного роду матеріальні цінності. Одні з них повністю споживаються в процесі виробництва, такі як сировина і матеріали, комплектуючі вироби тощо, інші змінюють лише свою форму або входять у виріб без будь-яких зовнішніх змін, наприклад запасні частини. Але є ще й такі, які не включаються в масу чи хімічний склад, це малоцінні та швидкозношувані предмети.

Важливим етапом аналітичної роботи на підприємстві є організація групування виробничих запасів за технологічними ознаками та за призначенням і роллю в процесі виробництва. Класифікація виробничих запасів необхідна для раціональної організації складського господарства, ведення аналітичного обліку, а також для нормування, планування, обліку, аналізу, управління запасами та інших потреб підприємства. Зупинимось детальніше на найбільш типовій класифікації виробничих запасів, яка пропонується переважною більшістю авторів (таблиця 7.2).

Таблиця 7.2.

Класифікація запасів

№ п/п	Класифікаційні групи записів	Вид записів	Характеристика
1.	За призначенням і причинами утворення	Постійні	Частина виробничих записів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками
		Сезонні	Виробничі записи, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи при сезонному транспортуванні
2.	За місцем знаходження	Складські	Виробничі запаси, що знаходяться на складах підприємства
		У виробництві	Що знаходяться в процесі обробки
3.	За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Виробничі записи, що відповідають запланованим обсягам виробничих запасів, необхідних для забезпечення безперебійної

			роботи підприємства
		Понаднормові	Що перевищують їх нормативну кількість
4.	Відносно до балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі.
		Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству, і знаходяться у нього через певні обставини.
5.	За походженням	Первинні	Запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягають обробки
		Вторинні	Матеріали та вироби, що можуть застосовувати вдруге у виробництві
6.	За складом і структурою	Виробничі запаси	Запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари і тарних матеріалів, МШП
		Запаси незавершеного виробництва	Частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки та не прийнята відділом технічного контролю (ВТК)
		Запаси готової продукції	Продукція, виробництво якої завершено що прийнята ВТК і знаходиться на складі
		Товарні запаси	Товари, що знаходяться, у сфері обігу, а також продукція, що знаходиться в дорозі.

Наведена класифікація запасів забезпечує виконання основних завдань обліку та контролю запасів, серед яких:

- забезпечення своєчасного документального оформлення руху запасів;
- контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням запасів та їх збереження у містах зберігання і на всіх стадіях обробки;
- забезпечення відповідності складських запасів нормативам;
- достовірна оцінка запасів;
- рахунок фактичної собівартості витрачених матеріалів та їх залишків;
- відображення операцій з оприбуткування та витрачання запасів у системі бухгалтерського обліку тощо.

За призначенням матеріали класифікуються таким чином.

Сировина й основні матеріали – предмети праці, що входять до складу вироблених продуктів і становлять їх основу.

Допоміжні матеріали, які або приєднуються до основних матеріалів, щоб надати їм визначеної якості, або знаряддя виробництва, що витрачаються в процесі роботи, або ті, що витрачаються для обслуговування процесу виробництва.

Паливо – економічно цей вид матеріалів належить до допоміжних матеріалів, але відокремлюється в обліку у зв'язку з його значною роллю у народному господарстві і великою часткою у загальних витратах матеріалів.

Паливо може використовуватися для технологічних потреб, коли воно використовується безпосередньо у технологічному процесі і зумовлює якісну ціну матеріалів; для енергетичних потреб, коли паливо сприяє виробітку теплової енергії; для господарських потреб.

Тара і тарні матеріали, до якої належать предмети, призначені для пакування продукції. Тара одноразового використання в особливу групу не відокремлюється і входить до собівартості матеріалів.

Будівельні матеріали, до яких належать будівельні матеріали, конструкції і деталі, обладнання, що підлягають встановленню на об'єктах, які будуються, інші матеріальні цінності, призначені для потреб капітального будівництва.

Запасні частини для проведення ремонтів – це окремі запасні частини машин, обладнання, транспортних засобів, призначені для виконання ремонтів, заміни зношених частин тощо.

Матеріали, передані у переробку, – оборотні матеріальні активи, тимчасово передані на безоплатній основі підприємством-власником суб'єктам-переробникам для доведення їх до стану, придатного для використання підприємством-власником у запланованих цілях.

Матеріали сільськогосподарського призначення – виробничі запаси сільськогосподарського підприємства або підприємства, що займається вирощуванням сільськогосподарської продукції у межах своєї звичайної діяльності. До складу групи входять: насіння, корми, посадковий матеріал, придбані у постачальників.

Тварини на вирощуванні та відгодівлі (поточні біологічні активи). До цієї групи належать: молодняк і дорослі тварин, що перебувають на відгодівлі, птиці, звірі, кролі, сім'ї бджіл, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації.

На підприємствах кожна група запасів може складатися із сотень і тисяч назв, сортів, розмірів. Для раціонального обліку запасів, який би сприяв оперативній роботі, плануванню та бухгалтерському обліку, необхідно розробити деталізоване групування запасів. З цією метою на підприємствах перелік найменувань окремих видів матеріалів класифікується за визначеною ознакою. Матеріали поділяються на групи, а кожна група поділяється на підгрупи. У межах кожної підгрупи матеріали в свою чергу групуються за профілем, маркою, сортом, а потім за розміром та ін. з обліком матеріалів. Цим шифром користуються також в аналітичному обліку.

Критерії визнання запасів активом:

- існує імовірність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- вартість запасів може бути достовірно визначена.

Відповідно, при відсутності впевненості щодо отримання економічних вигод або застосуванні недостовірної оцінки при надходженні та списанні матеріалів достовірність активів у балансі викликає сумніви. В той же час необхідно забезпечити точність даних про запаси у фінансових звітах.

7.2. Документування господарських операцій з руху запасів

Відповідальність за забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій стосовно виробничих запасів у первинних документах, збереження оброблених документів протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством) відповідно до законодавства та установчих документів.

Суцільна та безперервна реєстрація у документах даних про всі господарські операції, що здійснюються, є важливим засобом контролю за об'єктами господарської діяльності, та, зокрема, правильним і раціональним використанням запасів підприємства. Значну роль при цьому відіграє *принцип превалювання сутності над формою*, який передбачає, що всі господарські операції, пов'язані з наявністю та рухом запасів, обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Первинні документи з обліку виробничих запасів можна розділити на:

- документи з надходження та оприбуткування запасів;
- документи із складського обліку і внутрішнього переміщення запасів;
- документи з відпуску (списання) сировини, матеріалів на виробництво і власні потреби

Дані, відображені в документах, систематизуються на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку за допомогою подвійного запису. Крім того, для забезпечення своєчасного відображення господарських операцій у регістрах бухгалтерського обліку, на підприємствах повинні бути чітко визначені терміни передачі документів з обліку запасів до бухгалтерії.

Документальне оформлення надходження матеріальних, сировинних і паливних ресурсів, їх наявності та витрачання є досить складним процесом, адже структура документообігу повинна забезпечувати своєчасне отримання необхідних даних як для обліку,

так і для контролю й оперативного управління виробничими запасами.

Від правильного документального оформлення операцій з надходження виробничих запасів залежить правильне віднесення їх вартості на витрати виробництва, а також реальність оцінки незавершеного виробництва та його відображення у фінансовій звітності.

Запаси приймаються матеріально відповідальною особою як за кількістю, так і за якістю. Тому порядок відображення запасів в бухгалтерському обліку пов'язаний з моментом настання матеріальної відповідальності. Якщо приймання за кількістю співпадає з прийманням за якістю, то настає матеріальна відповідальність у повному обсязі.

Надходження виробничих запасів на підприємство є, як правило, часто повторюваною операцією. Тому бухгалтеру важливо знати порядок документального оформлення таких операцій з метою своєчасного здійснення заходів контролю для забезпечення достовірності облікової інформації.

Основними типовими документами з оприбуткування виробничих запасів є накладні, податкові накладні, прибуткові ордери, акти про приймання матеріалів та ін.

Виробничі запаси, що надходять на склад, ретельно перевіряють, встановлюють відповідність їх якості, кількості, асортименту, умовам поставок і супровідним документам. Якщо не виявлено розходжень, виробничі запаси приймають. При цьому можливі два варіанти оформлення приходу: безпосередньо на документі постачальника або шляхом виписування прибуткового ордера. У першому разі на одному примірнику документа (постачальника), який підписує матеріально – відповідальна особа, ставлять штампи прийому, у другому – оформляють *прибутковий ордер (ф. М – 4)*. Прибуткові ордери використовуються для кількісно – сумового обліку виробничих запасів, що надходять від постачальників або з переробки.

У випадку, коли є розбіжності кількості та якості з даними супроводжуючих документів постачальника, а також для виробничих запасів, що надійшли без платіжних документів, складають «*Акт про приймання матеріалів*» (типова форма № М – 7). Акт складається у двох примірниках, що є підставою для оприбуткування бухгалтерією фактично прийнятих матеріалів. Прибутковий ордер при цьому не заповнюється.



Рис. 7.6. Алгоритм порядку документування операцій з надходження виробничих запасів

Лімітно-забірна картка (типова форма № М-8) використовується для відображення відпуску матеріалів зі складу для внутрішньогосподарських потреб (один примірник залишається на складі, другий передається цеху-споживачу). У лімітно-забірних картках зазначається місячний ліміт відпуску даному цеху матеріалів певного номенклатурного номера. Комірник робить відмітку про кількість відпущеного матеріалу в обох примірниках лімітно-забірної картки і визначає залишок невикористаного ліміту. По закінченні місяця або використання ліміту лімітно-забірні картки здаються до бухгалтерії.

Суцільна та безперервна реєстрація у документах даних про всі господарські операції, що здійснюються, є важливим засобом контролю за об'єктами господарської діяльності, та, зокрема, правильним і раціональним використанням запасів підприємства. Значну роль при цьому відіграє принцип превалювання сутності над формою, який передбачає, що всі господарські операції, пов'язані з наявністю та рухом запасів, обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Документальне оформлення надходження матеріальних, сировинних і паливних ресурсів, їх наявності та витрачення є досить складним процесом, адже структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечувати вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів.

Від правильного документального оформлення операцій з надходження виробничих запасів залежить правильне віднесення їх вартості на витрати виробництва, а також реальність оцінки незавершеного виробництва та його відображення у фінансовій звітності.

Відпуск виробничих запасів зі складу здійснюється за такими напрямками:

- відпуск на виробництво та загальновиробничі потреби;
- відпуск для задоволення адміністративних потреб;
- відпуск для задоволення потреб відділу збуту;
- списання за невідповідності критеріям визнання активом;
- безоплатна передача;
- реалізація на сторону;
- списання через втрати;
- обмін на подібні та неподібні активи;
- інші напрями.

При відпуску запасів у виробництво дотримуються наступних вимог:

- запаси обліковуються за вагою, обсягом, масою відповідно до нормативів витрат на визначений обсяг виробництва;
- відпуск запасів, як правило, здійснюється у межах попередньо встановлених лімітів. Як правило, на підприємстві лімітування здійснюється відділом матеріально-технічного постачання;
- з головним бухгалтером узгоджуються списки осіб, яким надано право отримувати зі складу запаси, а також отримуються зразки їх підписів. Запаси у виробництво передаються зі складів тільки представникам цехів, господарств, відділів тощо, які офіційно визначені для їх отримання.

Порядок документального оформлення операцій з відпуску запасів зі складів підприємства залежить від того, для яких потреб вони відпускаються: систематично на виробничі потреби або епізодично в цехи та відділи для адміністративних чи інших потреб.

Лімітно-забірна картка (типова форма № М-8) використовується для відображення відпуску матеріалів зі складу для внутрішньогосподарських потреб (один примірник залишається на складі, другий передається цеху-споживачу). У лімітно-забірних картках зазначається місячний ліміт відпуску даному цеху матеріалів певного номенклатурного номера. Комірник робить відмітку про кількість відпущеного матеріалу в обох примірниках лімітно-забірної картки і визначає залишок невикористаного ліміту. По закінченні місяця або використанні ліміту лімітно-забірні картки здаються до бухгалтерії.

Документи для оформлення операцій з надходження, внутрішнього переміщення та відпуску запасів, є підставою для введення бухгалтерського і оперативного обліку. Документи надходять до бухгалтерії, де вони підлягають перевірці за змістом господарських операцій і правильністю їх оформлення, щодо законності операцій.

На документи з оприбуткування товарно-матеріальних запасів складається реєстр прибуткових документів, а на документи, які підтверджують витрачання, – реєстр видаткових документів. У реєстрах наводяться наступні дані:

- період, за який складається реєстр;
- назва документа, за якими складено реєстр;
- номери документів та їх загальна кількість;

▪ підписи завідувача складу та бухгалтера, який приймає реєстри.

Реєстри складаються у двох примірниках: один залишається на складі, а другий, з прикладеними до нього документами, передається до бухгалтерії.

Приймаючи реєстри бухгалтер перевіряє правильність записів у картках складського обліку, всіх документів і виведення залишків у натуральних одиницях. Виконана робота підтверджується підписом у графі картки «контроль». Завдяки кількісному обліку запасів, який ведеться на складах за допомогою карток складського обліку бухгалтер відображає запаси в грошовому вимірнику, тобто веде вартісний облік.

Документи групуються за видами запасів, після чого за кожною з груп документів підраховується загальна сума, яка записується на зворотному боці реєстру. Дані оброблених реєстрів заносяться до накопичувальної відомості руху запасів, яка складається бухгалтером.

7.3. Аналітичний та синтетичний облік запасів

Для *синтетичного обліку* запасів призначено 2-й клас Плану рахунків «Запаси», а для виробничих запасів рахунки 20 «Виробничі запаси» та 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Рахунок 20 «Виробничі запаси» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина і матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва (рис. 7.7).

За дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси» відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінки, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів.

До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, що використовуються не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг, спеціальне взуття, а також постільні речі незалежно

від їх вартості та терміну служби, тимчасові споруди, пристосування і пристрої, тара для зберігання товарно м- матеріальних цінностей на складах або для здійснення технологічних процесів тощо.

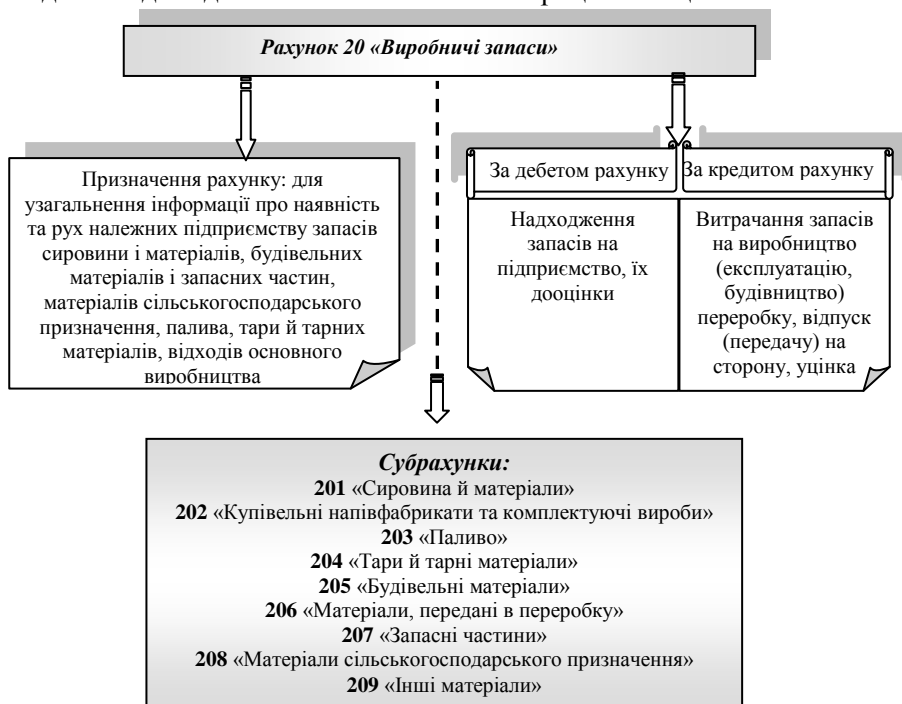


Рис. 7.7. Призначення та побудова рахунку 20 «Виробничі запаси»

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

Рахунок 20 „Виробничі запаси” має субрахунки:

201 «Сировина й матеріали». Призначений для відображення наявності та руху сировини й основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні. На цьому субрахунку ведеться облік основних матеріалів, що використовуються підрядними будівельними організаціями при здійсненні будівельно-монтажних, ремонтних робіт, облік допоміжних матеріалів які використовуються

при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей і сприяння у виробничому процесі, а також облік вартості заготовленої для переробки сільськогосподарської продукції.

202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби».

Призначений для відображення та руху купівельних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні та залізобетонні конструкції та вироби - дерев'яні, залізобетонні, металеві, інші), придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці для їх обробки або для збирання, а також спеціальне обладнання та інструменти, пристрої та інші прилади придбані науково-дослідними та конструкторськими підприємствами для проведення наукових (експериментальних) робіт за визначеною науково-дослідною або конструкторською темою.

203 «Паливо». Призначений для обліку наявності та руху палива, що купується чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на бензин, дизельне паливо, газ і мастильні матеріали.

Якщо деякі види палива використовуються одночасно як матеріали і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 «Сировина й матеріали» і на субрахунку 203 «Паливо» – за ознакою переважності використання на цьому підприємстві.

Дані аналітичного обліку використовуються, переважно, в системі менеджменту, а його інформація необхідна управлінцям різних рівнів.

Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей прийнятих на відповідальне зберігання, ведеться за видами, сортами та місцями зберігання. Цінності, що залишені на відповідальне зберігання, зберігаються окремо від власних.

На позабалансовому субрахунку 024 «Товари, прийняті на комісію» обліковуються одержані товари у межах договорів комісії, поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари. Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію, ведеться за видами товарів та комітентами.

Отже, важливою умовою для підприємства є правильна організація синтетичного і аналітичного обліку на рахунках і в регістрах, для того, щоб користувачі отримували точну, достовірну

інформацію про діяльність підприємства з метою прийняття обґрунтованих рішень щодо інвестування своїх обмежених ресурсів в обраний ними бізнес.

7.5. Складський облік запасів

Складський облік – це сортовий, кількісний оперативно – технічний облік, веденням якого займаються матеріально-відповідальні особи складського господарства. Здійснюється облік на складі за допомогою *книги складського обліку*.

Книга складського обліку відкривається в бухгалтерії і віддається під розписку у реєстрі, де вказується дата видачі, кількість карток, їх реєстраційні номери і підпис одержувача.

Облік виробничих запасів на складі здійснюється *завідуючим складом (комірником)*, який є матеріально – відповідальною особою. З комірником укладається типовий договір у встановленій формі про повну матеріальну відповідальність.

Матеріали, що надходять на склад, ретельно перевіряються, встановлюють відповідність їх якості, кількості, асортименту, умовам поставок і супровідним документам. Складський облік організують за видами об'єктів, що зберігаються, за місцями зберігання та за кількістю матеріальних цінностей.

Кожному виду матеріальних цінностей присвоюється *номенклатурний номер*, що повторюється у всіх первинних документах. Перші три цифри номера означають номер рахунку і субрахунку, наступні дві – номер групи, а інші – порядковий номер матеріальних цінностей у групі.

Комірник щоденно записує до складської картотеки та книги всі операції надходження і витрат матеріалів, нумеруючи свої записи по порядку з початку року чи кварталу. Після кожного запису визначається залишок матеріалів даного номенклатурного номера. Періодично матеріально-відповідальні особи складів складають реєстри документів, які в кінці кожного місяця здаються в бухгалтерію разом з підшитими до них первинними документами окремо по надходженню і окремо по витраті виробничих запасів.

Облік МШП на складах ведеться кількісний, за їх номенклатурними номерами. У бухгалтерії підприємства складають групувальні відомості надходження МШП таким же чином, як і групувальні відомості надходження матеріалів (рахунку №20 «Виробничі запаси»), а також ведуть сортову оборотну відомість аналітичного обліку.

Для забезпечення вірогідності даних складського обліку проводиться систематичний контроль працівниками бухгалтерії за його веденням. На цих же працівників покладено обов'язок у встановлені дні (не рідше одного разу на декаду) перевіряти безпосередньо на складі у присутності комірника своєчасність і правильність оформлення первинних документів по складських операціях, а також своєчасність та правильність записів у картках складського обліку, виконуваних матеріально – відповідальними особами складу.

Для звірки даних складського й аналітичного обліків потрібно здійснювати періодичну оцінку за обліковими цінами кількісних залишків за даними складського обліку на визначену дату і зіставляти одержані загальні суми з сумою залишку за обліковими цінами вартісного аналітичного обліку. Такий метод організації обліку називається сальдовим або оперативним – бухгалтерським.

7.6. Інвентаризація запасів

Інвентаризація виробничих запасів – це перелік, перерахування, зважування, перемірювання в натурі виробничих запасів, що знаходяться в місцях зберігання, і зіставлення з даними бухгалтерського обліку. Інвентаризація матеріальних цінностей є одним з радикальних методів контролю за збереженням оборотних активів і роботою матеріально – відповідальних осіб. Інвентаризація використовується також для виявлення фактичних витрат на виробництво продукції та послуг або якщо інші способи одержання даних про витрати матеріальних витрат не можуть бути використані.

При організації та проведенні інвентаризації керуються *Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків*, що затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. №69.

До початку інвентаризації в бухгалтерії обробляються всі прибуткові і видаткові документи щодо складу, в картках складського обліку по кожному виду матеріальних цінностей виводять залишки на день інвентаризації.

Отримані фактичні результати інвентаризаційна комісія заносить до інвентаризаційних описів. Потім вони здаються до бухгалтерії, для виявлення кінцевих результатів в процесі чого бухгалтерія складає порівняльну відомість, в якій здійснюється взаємний залік лишків і

нестач внаслідок пересортування, розрахунок природного убутку, визначаються кінцеві результати інвентаризації.

В обліку спочатку відображають пересортування, оскільки надлишки чи нестачі можуть бути її наслідком, і лише потім виявляються кінцеві лишки і нестачі.

Особливість відображення в обліку пересортування полягає в тому, що кількісні і сумові дані в синтетичному обліку не змінюються, а зміни відбуваються лише в даних аналітичного обліку. При цьому оформляється *довідка бухгалтерії* на відображення пересортування в обліку.

У разі виявлення нестач і винних у цьому осіб останніх притягують до матеріальної відповідальності, застосовуючи *Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) виробничих запасів, що затверджений Постановою Кабінету міністрів України №116*.

У процесі інвентаризації:

- вивчається фактична наявність цінностей;
- виявляються відхилення від даних книг обліку;
- визначаються причини відхилень.

Інвентаризаційні описи (акти) разом з висновками робочої комісії здають до бухгалтерії для виявлення кінцевих результатів. При цьому бухгалтерія складає *звіряльну відомість* в якій послідовно виконуються такі розрахункові процедури: здійснюється взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці; здійснюється розрахунок природної нестачі (у виняткових випадках з особливого дозволу керівника роблять уточнювальні записи, наприклад, знайдена арифметична помилка або інші неточності у роботі); визначаються кінцеві результати інвентаризації.

Якщо вартість нестач перевищуватиме вартість лишків, то різниця у вартості має бути віднесена на винних матеріально – відповідальних осіб.

За результатами проведеної інвентаризації складається *протокол*, у якому зазначається:

- стан складського господарства;
- результати проведеної інвентаризації;
- пропозиції про залік нестач і лишків при пересортиці, списуванні нестач у межах норм природного убутку, а також понад нормативні нестачі і втрати від порчі цінностей;
- запропоновані заходи щодо попередження нестач і втрат у подальшому.

Протокол інвентаризаційної комісії повинен бути розглянутий і затверджений у 5-денний термін керівником підприємства.

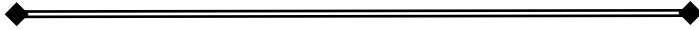
Результати інвентаризації після затвердження керівником відображаються в бухгалтерському обліку підприємства у тому місяці, в якому проведена інвентаризація, але не пізніше грудня звітного року. У *пояснювальній записці* до річного звіту підприємства наводяться відомості про результати проведених протягом року інвентаризацій.

Контрольні запитання:

1. Чому, на Вашу думку, в Україні заборонено використовувати такий метод оцінки запасів при вибутті, як ФІФО?
2. За якими ознаками класифіковано запаси в Плані рахунків бухгалтерського обліку, обґрунтуйте?
3. Чи відповідає назва запасів «малоцінні швидкозношувані предмети» ознакам активів, які входять в цю групу. Яка назва може їх точніше охарактеризувати?

Тема 8

Облік необоротних активів



Питання до розгляду:

8.1. Облік основних засобів

8.1.1. Основні засоби. Економічна суть. Класифікація. Оцінка

8.1.2. Первинний облік основних засобів

8.1.3. Синтетичний та аналітичний облік основних засобів

8.2. Облік нематеріальних активів

Ключові терміни: необоротні активи, основні засоби, нематеріальні активи, малоцінні необоротні матеріальні активи, амортизація, знос, метод амортизації.

Первинні документи: розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій), розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств), розрахунок амортизації по автотранспорту, акт приймання, здачі, відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акт на списання основних засобів, акт на установку, пуск, демонтаж будівельної машини, акт на списання автотранспортних машин, акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Інші документи: картка обліку руху основних засобів, інвентарний список основних засобів, інвентарна картка обліку основних засобів, опис інвентарних карток з обліку основних засобів, відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації, інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

8.1. Облік основних засобів

8.1.1. Основні засоби. Економічна суть. Класифікація. Оцінка

Основні засоби є важливою умовою і фактором забезпечення ефективної діяльності підприємств. В бухгалтерському обліку основні засоби виділено в окремий об'єкт.

Відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності 16 основними засобами вважаються активи, які відповідають таким критеріям:

- матеріальність – наявність фізичної форми;
- сфера дії – утримуються підприємством для використання у процесі виробництва або для постачання товарів чи послуг, для здачі в оренду іншим особам або для адміністративних цілей;
- тривалість очікуваного строку використання – мають використовуватись більше від одного облікового періоду.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» дає таке тлумачення даної категорії: *основні засоби* – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, *очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік)*.

В Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 № 283/97-ВР подано визначення основних фондів як матеріальних цінностей, що призначені для використання в господарській діяльності платника податку протягом періоду, що перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей і вартість яких більше 1000 грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Об'єкт основних засобів – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям для нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначень, що мають для обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, комплекс – певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно.

Якщо один об'єкт основних засобів складається із частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з

цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

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

Строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період часу, протягом якого основні засоби будуть використовуватися установою або з їх використанням будуть виконуватися основні функції та завдання бюджетних установ.

Строк корисної (очікуваної) експлуатації основних засобів установи встановлюється міністерством за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи відсутні) установою самостійно в момент придбання активу. У межах одного головного розпорядника бюджетних коштів на однотипні основні засоби встановлюється єдиний строк їх корисної експлуатації.

До основних засобів належать незалежно від вартості:

- сільськогосподарські машини та знаряддя;
- будівельний механізований інструмент;
- робочі та продуктивні тварини;
- усі види засобів пересування, призначені для переміщення людей і вантажів;
- документація з типового проектування.

Для більш ефективного обліку основних засобів слід обґрунтовано їх класифікувати за найважливішими економічними і технічними ознаками.

Класифікація основних засобів

Основні засоби в Україні можна згрупувати за їх функціональним призначенням, за галузевою ознакою, за використанням, за ознакою належності,

за натурально-матеріальним складом.

За функціональним призначенням розрізняють:

- *виробничі* – основні засоби, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (будови, споруди, силові машини та обладнання, робочі машини та обладнання тощо), що діють у сфері матеріального виробництва;
- *невиробничі основні засоби*, що не беруть безпосередньої або побічної участі у процесі виробництва й призначені в основному для обслуговування комунальних і культурно-побутових потреб трудящих

(будови, споруди, обладнання, машини, апарати тощо), які використовуються у невиробничій сфері.

За галузевою ознакою основні засоби поділяються на: промислові, будівельні, сільськогосподарські, транспортні, зв'язку тощо.

За використанням основні засоби поділяються на:

- діючі (всі основні засоби, що використовуються у господарстві);
- недіючі (ті, що не використовуються у даний період часу у зв'язку з тимчасовою консервацією підприємств або окремих цехів);
- запасні (різне устаткування, що знаходиться в резерві й призначене для зміни об'єктів основних засобів, що вибули або ремонтуються).

Істотне значення в обліку основних засобів має розподіл їх за ознакою належності на власні й орендовані.

Власні засоби можуть складатися із Статутного (пайового, акціонерного) капіталу, додаткового капіталу з відповідних джерел на розширення роботи підприємства, власних прибутків, цільового фінансування і цільових надходжень.

**Види вартості
основних засобів**

Орендовані основні засоби показуються у балансі орендодавця, тим самим виключається можливість подвійного обліку одних і тих самих засобів.

Залежно від характеру, стану основних засобів, часу оцінки розрізняють такі види вартості:

- первісна вартість;
- переоцінена вартість;
- залишкова вартість;
- справедлива вартість;
- вартість, яка амортизується;
- ліквідаційна вартість.

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

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю та сумою зносу основних засобів.

Справедлива вартість – ринкова вартість, визначена шляхом експертної оцінки, яку, як правило, визначають професійні оцінювачі.

Вартість, яка амортизується – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

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

Рахунки в Плані рахунків відповідають класифікації, наведеній у П(с)БО 7 «Основні засоби»:

- основні засоби (рахунок 10);
- інші необоротні матеріальні активи (рахунок 11).

Крім того, ОЗ поділяються на об'єкти, які підлягають амортизації, і на об'єкти, по яким амортизація не нараховується (земля).

8.1.2. Первинний облік основних засобів

Бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити контроль за зберіганням основних засобів; своєчасне, правильне документальне відображення в обліку надходження основних засобів, їх внутрішнього переміщення із цеху в цех, із складу в склад тощо, ефективне використання, вибуття (ліквідація, реалізація, безкоштовна передача); своєчасне (щомісячне) відображення в обліку зносу (амортизація) основних засобів; відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів; виявлення зайвих та морально застарілих основних засобів.

При організації документального оформлення обліку основних засобів *слід керуватися такими нормативними Актами.*

1) Наказом Міністерства статистики України № 352 від (9.12.1995 р. «Про затвердження типових форм первинного обліку». Цим наказом Міністерство статистики затвердило типові форми первинної облікової документації з обліку основних засобів, які введені в дію з 1 січня 1996 року.

2) Переліком типових документів (наказ Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України № 41 від 0.07.98 р.).

Первинний облік оформляють документами, які наведено в таблиці 8.1.

Таблиця 8.1.

Первинні документи для обліку основних засобів

№ форми	Назва форми
1	2
03-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів
03-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів
03-3	Акт на списання основних засобів
03-4	Акт на списання автотранспортних машин
03-5	Акт на установку, пуск, демонтаж будівельної машини
03-6	Інвентарна картка обліку основних засобів
03-7	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів
03-8	Картка обліку руху основних засобів
03-9	Інвентарний список основних засобів
03-14	Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)
03-15	Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)
03-16	Розрахунок амортизації по автотранспорту

Форма 03-1 застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів і для обліку введених в експлуатацію; для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів з одного цеху (відділу, дільниці) до іншого, а також для виключення їх зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству. При отриманні (купівлі) основних засобів акт складає комісія, яка призначається розпорядженням (наказом) керівника підприємства. Акт складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт. Складання загального акта, яким оформлюється приймання декількох об'єктів основних засобів дозволяється лише при обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання і т. д., якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці. При передачі основних засобів іншому підприємству акт складається в двох примірниках (для підприємства, яке отримує і яке здає основні засоби). При оформленні внутрішнього переміщення основних засобів акт також складеться в двох примірниках у тому відділі, який здає основні засоби.

Форму 03-2 застосовують для оформлення приймання-здачі основних засобів з капітального ремонту, реконструкції та модернізації. Якщо ремонт, реконструкцію та модернізацію виконує інше підприємство, то акт складається в двох примірниках (другий примірник передається підприємству, що здійснило ремонт основних засобів). При виконанні ремонту, реконструкції та модернізації господарським способом, акт складається в одному примірнику.

Форма ОЗ-3 застосовується для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій їх ліквідації. Акт складається в двох примірниках комісією, що затверджена наказом керівника підприємства. Витрати по ліквідації, а також вартість отриманих матеріальних цінностей від розбору будівель, демонтажу обладнання і т. п. відображають в акті в розділі «Розрахунок результатів списання об'єктів».

Форма ОЗ-6 застосовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві. Форма містить у собі дані про технічні особливості об'єкта, норми амортизаційних відрахувань та ін. Традиційно ведеться форма ОЗ-6 в одному примірнику в бухгалтерії, проте існує варіант побудови обліку з веденням двох примірників цих форм: один – у бухгалтерії, другий – в місцях експлуатації основних засобів замість ОЗ-9.

Форма ОЗ-7 застосовується для реєстрації інвентарних карток. Ця форма складається в одному примірнику в бухгалтерії з метою контролю за збереженням карток.

Форма ОЗ-8 застосовується при ручній обробці облікової інформації для обліку руху основних засобів по класифікаційних групах. Відкривається бухгалтерії в одному примірнику.

Інвентарний список основних засобів (ф. ОЗ-9) застосовується для пооб'єктного обліку основних засобів у місцях їх заходження (експлуатації) за матеріально відповідальними особами. Інвентарні списки підлягають періодичному (не менше двох разів на рік) звірянню із записами в інвентарних картках обліку основних засобів (ф. ОЗ-6).

Форми ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16 використовуються для розрахунку амортизації основних засобів. На жаль, ці форми є надто громіздкими, однак це єдині реєстри для розрахунку амортизації при будь-якій формі ведення бухгалтерського обліку в умовах ручної обробки інформації. Лише при застосуванні журнально-ордерної форми обліку замість зазначених форм для розрахунку амортизації можна застосовувати розробну таблицю.

При документальному оформленні господарських операцій та пов'язаних з ними змін на підприємстві відбувається рух облікової інформації між первинною документацією, регістрами синтетичного й аналітичного обліку та звітністю.

8.1.3. Синтетичний та аналітичний облік основних засобів

Синтетичний облік основних засобів ведеться на рахунку 10 «Основні засоби», що має 9 субрахунків; інших необоротних матеріальних активів – 11 «Інші необоротні матеріальні активи». В балансі сальдо на цих рахунках відображається однією стрічкою – основні засоби. Ці рахунки активні:

по Дебету – поступлення основних засобів, до оцінка;

по Кредиту – списання внаслідок продажу, безоплатної передачі, ліквідації, уцінки основних засобів.

Синтетичний облік ведеться в журналі-ордері №4. В цьому журналі вказується назва об'єкта, що поступив або вибув, первісна вартість, знос, залишкова вартість.

Кореспонденції рахунків з обліку придбання основних засобів наведено в таблиці 8.2.

Таблиця 8.2.

Придбання основних засобів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Отримано основні засоби за договором постачання	15	63
2	Відображено суму ПДВ, яка включена до вартості меблів	641	63
3	Проведено оплату за договором постачання	63	31
4	Витрати на транспортування основних засобів	15	63
5	Відображено суму ПДВ у складі транспортних витрат	641	63
6	Витрати зі складання та встановлення основних засобів	15	66, 65
7	Проведено оплату транспортних послуг	63	31
8	Зарахування ОЗ до об'єктів основних засобів	10, 11	15

Кореспонденції з обліку вибуття основних засобів наведені в таблиці 8.3.

Для обліку основних засобів Планом рахунків призначені рахунки: № 10 «Основні засоби» і № 13 «Знос необоротних активів». Виділений рахунок № 11 «Інші необоротні активи», сальдо якого разом з сальдо рахунка № 10 «Основні засоби» відображаються в балансі загальною сумою за статтею «Основні засоби».

Бухгалтерський облік основних засобів, що використовуються у виробничій діяльності підприємств, за сумою витрат, пов'язаних із виготовленням, придбанням, доставкою, спорудженням, встановленням, страхуванням під час транспортування, державною

реєстрацією, реконструкцією, модернізацією основних засобів, ведеться на рахунку № 10 «Основні засоби» із застосуванням субрахунків (рахунків другого порядку).

На субрахунку №101 «Земельні ділянки» ведеться облік земельних ділянок.

На субрахунку № 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» ведеться облік капітальних вкладень на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи).

На субрахунку № 103 «Будинки та споруди» ведеться облік руху та наявності будівель, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, включаючи частини будівель.

На субрахунку № 104 «Машини та обладнання», № 105 «Транспортні засоби», № 106 «Інструменти, прилади та інвентар» ведеться облік руху та наявності автомобілів включаючи вузли і запасні частини, якими вони комплектуються двигуни, мости, запасні колеса, підйомники, інструмент, інвентар тощо), меблів, побутових електронних, оптичних, електромеханічних приладів та інструментів, електронно-обчислювальних та інших машин для автоматичної обробки інформації, інформаційних систем, телефонів, мікрофонів, рацій, іншого конторського (офісного) обладнання, устаткування та приладдя до них.

На субрахунках № 107 «Робоча і продуктивна худоба», № 108 «Багаторічні насадження» здійснюється облік відповідно робочої і продуктивної худоби, багаторічних насаджень.

На субрахунку № 109 «Інші основні засоби» ведеться облік руху і наявності інших основних засобів, що не відображені на субрахунках № 101-108.

Таблиця 8.3.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку вибуття об'єктів основних засобів.

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт.	Кт.
1	2	3	4
1	Відображено дохід від продажу основних засобів	377	742
2	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	742	64
3	Списаний знос основних засобів	131	10, 11
4	Списана залишкова вартість основних засобів	286	10, 11
5	Отримана виручка від покупця	311	377

У Плані рахунків для окремих видів основних засобів застосовується специфічний або спрощений порядок обліку. Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), термін експлуатації яких перевищує один рік, відображаються у складі необоротних активів на субрахунку № 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи», по яких нараховується знос. У Балансі сальдо рахунків № 10 «Основні засоби» і № 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відображається загальною сумою за статтею «Основні засоби».

На дебеті рахунка № 10 «Основні засоби» відображається собівартість основних засобів, що надійшли у звітному періоді, а на кредиті – собівартість основних засобів, що вибули у звітному періоді. *Дебетове (і тільки) сальдо означає суму на звітну дату собівартості власних об'єктів основних засобів, що знаходяться у розпорядженні підприємства.*

Аналітичний облік основних засобів ведеться по кожному об'єкту за допомогою карток обліку руху основних засобів (форма № 03-8) – загальних для будов і споруд, а також для машин, обладнання, інструменту, виробничого і господарського інвентарю, замість № 03-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» (для будов і споруд) і № 03-7 «Опис інвентарних карток обліку основних засобів» (для машин, обладнання, інструменту, виробничого і господарського інвентарю).

Кожному об'єкту основних засобів присвоюється інвентарний номер, який зберігається за цим об'єктом протягом усього періоду його експлуатації на даному підприємстві. Він проставляється в усіх первинних документах, що оформлюють наявність і рух об'єкта: типова форма № 03-1 «Акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», «Акт на списання основних засобів» форма № 03-3 тощо.

На підприємствах, що мають невелику кількість об'єктів, аналітичний облік основних засобів ведуть за допомогою інвентарних книг.

Для контролю за зберіганням інвентарних карток складають в одному примірнику «Опис інвентарних карток обліку основних засобів» (типова форма № 03-7) у розрізі класифікаційних груп. Для пооб'єктного обліку основних засобів в місцях їх знаходження, експлуатації ведуться інвентарні списки основних засобів (типова форма № 03-9), в яких вказуються інвентарний номер, повна назва і первісна вартість об'єкта, вибуття (переміщення).

Аналітичний облік основних засобів відображає технічну та економічну характеристики об'єкта, його місцезнаходження, первісну оцінку і переоцінку (індексацію), а також норму, амортизаційних

відрахувань (норму зносу). В аналітичному обліку відображають усі зміни, що сталися за час експлуатації основних засобів.

Залишкова вартість окремих інвентарних об'єктів основних засобів, що обліковуються на субрахунку № 103 «Будинки та споруди», визначається як різниця між вартістю окремого інвентарного об'єкта та сумою зносу цього окремого інвентарного об'єкта.

Залишкова вартість груп основних засобів, облік вартості яких ведеться на субрахунках № 105 «Транспортні засоби» і № 109 «Інші основні засоби», визначається як різниця між вартістю цих груп та сумою їх зносу (рахунок № 13 «Знос необоротних активів»).

Бухгалтерський облік витрат на виготовлення, спорудження, придбання інвентарних об'єктів основних засобів, к реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння, а також витрат на розвідку (дорозвідку) та облаштування будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин (по кожному кар'єру, шахті, свердловині) здійснюється на рахунку № 15 «Капітальні інвестиції».

Бухгалтерський облік зносу необоротних активів ведеться на пасивному рахунку № 13 «Знос необоротних активів», на якому відкрито субрахунки: № 131 «Знос основних засобів»

№ 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» № 133 «Знос нематеріальних активів». Нарахування зносу здійснюється за рахунок витрат виробництва (витрат обігу у торгівлі). Документами, що підтверджують право на списування нарахованого зносу на витрати, є Акт введення в експлуатацію основних засобів. Облік операцій наведено у таблиці 8.3.

8.2. Облік нематеріальних активів

Нематеріальні активи – це активи, які не мають матеріально-речової форми або матеріально-речова форма яких не має суттєвого значення для їх використання у господарській діяльності; що виступають як інтелектуальна власність, довгострокові майнові права, гудвіл; які забезпечують його власнику (власникам) певний прибуток протягом тривалого періоду – більше одного року або операційного циклу.

Відповідно до П(С)БО 8 нематеріальними вважаються немонетарні активи, які:

- не мають матеріальної форми;
- можуть бути ідентифіковані;

▪ утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, постачання товарів або послуг, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам.

Поняття нематеріальних активів тісно пов'язане з правами на інтелектуальну власність, сутність якої розкрита в Цивільному кодексі України (ЦКУ).

Згідно зі статтею 420 ЦКУ до цих об'єктів, зокрема, належать:

- літературні та художні твори;
- комп'ютерні програми;
- копії даних (бази даних);
- виконання;
- фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення;
- наукові відкриття;
- винаходи, корисні моделі, промислові зразки;
- компонування (топографії) інтегральних мікросхем;
- раціоналізаторські пропозиції;
- сорти рослин, породи тварин;
- комерційні (фірмові) найменування, торгівельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення;
- комерційні таємниці.

Знання цього переліку необхідно для використання Наказу Міністерства України № 1580 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», яким передбачено документування цієї складової нематеріальних активів. Документування операцій з іншими нематеріальними активами здійснюється за допомогою бланків обліку основних засобів.

Згідно українського законодавства П(С)БО 8 та 19 нематеріальні активи поділяються на групи – однотипні за призначенням та використанням активи (рис.8.2).

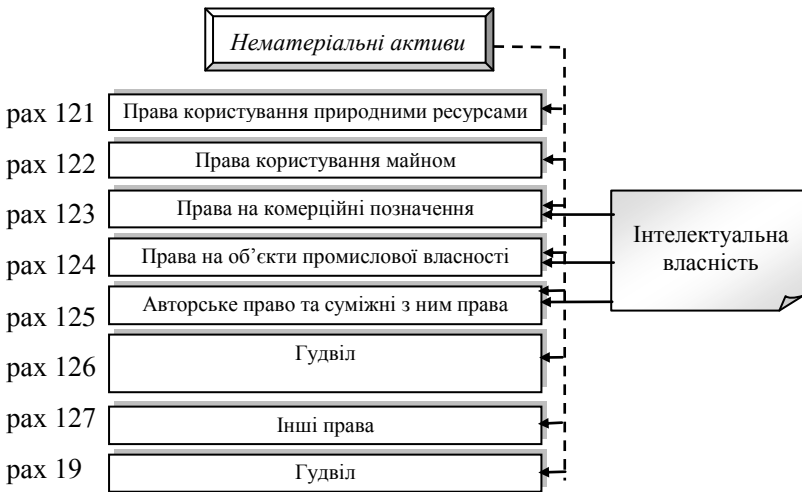


Рис. 8.2. Класифікація нематеріальних активів

Кожна група нематеріальних активів складається з підгруп, які містять однорідні за об'єктом складом активи.

Перша група прав – права користування природними ресурсами.

Права користування природними ресурсами надаються за дозволами органів державної влади і передбачають спеціальне їх використання (тобто в наукових, промислових, культурних цілях). Залежно від статусу конкретного об'єкта (місцевого чи загальнодержавного значення) дозволи, ліцензії, державні акти надають або органи місцевого самоврядування, або органи центральної влади. Спеціальне користування природними ресурсами є платним. Дозволи мають особовий характер, тому користувач не може їх передавати третім особам.

Друга група прав – це права користування майном, а саме:

- права користування земельною ділянкою;
- права користування будівлею;
- право на оренду приміщень;
- права користування іншим майном.

Третя група прав – це права на знаки для товарів та послуг – включає:

- Право на товарний знак або знак обслуговування, яке охоплює знаки для товарів та послуг, за допомогою яких товари та послуги одних осіб відрізняють від інших. Дане право підтверджується свідоцтвом, виданим патентним відомством терміном на 10 років.

▪ Право на фірмове найменування (на найменування суб'єкта підприємницької діяльності, яке використовується в угодах, вивісках, оголошеннях, рекламах, на рахунках чи бланках).

Четверта група прав включає права на об'єкти промислової власності включає: право на винахід і корисну модель (сюди входять право на пристрій, речовину, на спосіб, конструктивне виконання пристрою); право на промисловий зразок (форму, малюнок, розфарбування промислового виробу, дизайн продукції); право на сорт рослин; право на захист від недобросовісної конкуренції. Відповідно до Закону України «Про захист від недобросовісної конкуренції» недобросовісною конкуренцією вважаються будь-які дії, що суперечать правилам, торговельним та іншим звичаям у підприємницькій діяльності. Як нематеріальний актив у складі майна суб'єкта підприємництва, який має певну вартість, право на захист від недобросовісної конкуренції виникає внаслідок факту впропоршення щодо конкретного суб'єкта.

П'ята група прав – це права на об'єкти авторського та об'єкти суміжних прав. Особи, що володіють авторськими правами на твір, можуть зареєструвати своє право в офіційних державних реєстрах, за результатом чого видається свідоцтво. Строк дії авторських прав – протягом життя автора та 50 років після його смерті).

Окремою групою в класифікації нематеріальних активів виділяють гудвіл. Згідно із стандартом 19 «Об'єднання підприємств» гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.

Відповідно до п. 6 П(С)БО 8 придбані або створені нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Цим же положенням регулюється визначення первісної вартості нематеріального активу в разі його одержання підприємством у результаті обміну, безоплатного отримання, внесення до статутного капіталу.

Пояснення до рисунку 8.4

1) – Списання з рахунку капітальних інвестицій і оприбуткування придбаних нематеріальних активів за первісною вартістю.

2) – Списання з рахунку капітальних інвестицій витрат:

- на створення об'єктів нематеріальних активів;
- здійснених підприємством на модернізацію об'єктів нематеріальних активів.

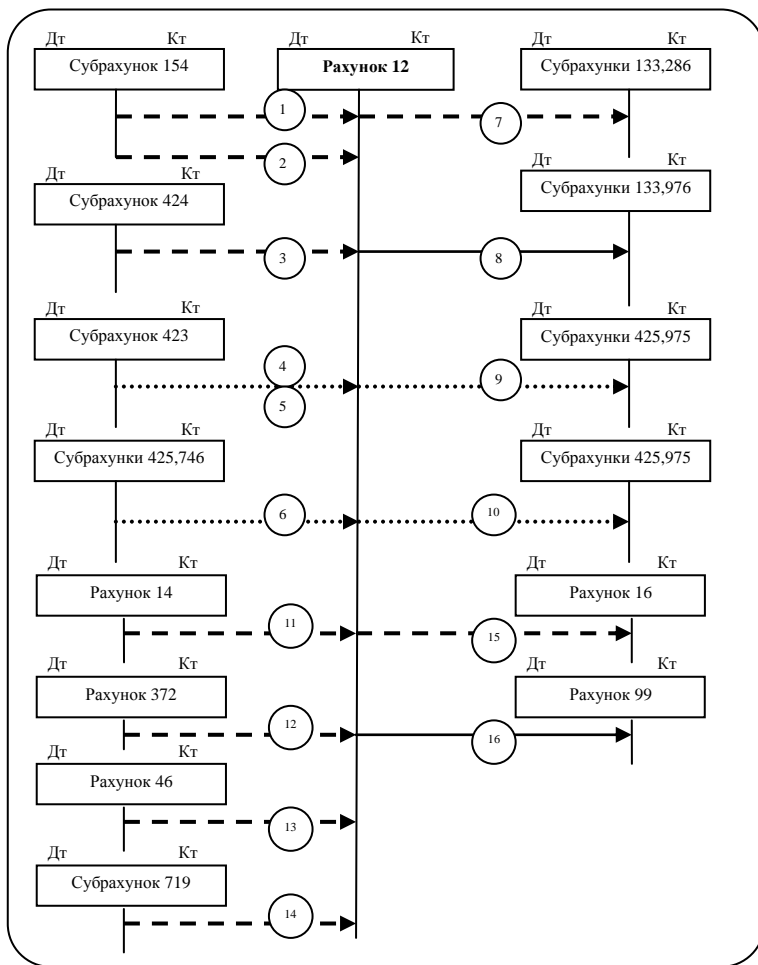


Рис. 8.4. Загальна схема бухгалтерського обліку нематеріальних активів

3) – Оприбуткування за справедливою вартістю безоплатно отриманих об'єктів нематеріальних активів.

4) – Відображення в бухгалтерському обліку суми дооцінки та відновлення корисності переоцінених об'єктів нематеріальних активів за вирахуванням суми збільшення амортизації.

5) – Дооцінка залишкової вартості нематеріальних активів, які раніше не переоцінювались.

6) – Чергова (остання) дооцінка та відновлення корисності залишкової вартості нематеріальних активів, які раніше переоцінювались.

7) – Списання амортизації та залишкової вартості (разом облікової вартості) реалізованих об'єктів нематеріальних активів.

8) – На списання амортизації та залишкової вартості (разом облікової вартості) ліквідованих та безоплатно переданих об'єктів нематеріальних активів.

9) – Відображення в бухгалтерському обліку суми уцінки об'єктів нематеріальних активів за вирахуванням суми зменшення амортизації уцінених об'єктів.

10) – Відображення в обліку суми втраг від зменшення корисності залишкової вартості об'єктів нематеріальних активів, які раніше переоцінювались.

11) – Оприбутковано нематеріальні активи, отримані в порядку погашення довготермінової дебіторської заборгованості.

12) – Отримано від підзвітної особи і прийнято нематеріальний актив.

13) – Отримано нематеріальний актив в якості внеску в статутний капітал.

14) – Оприбутковано виявлений при інвентаризації раніше не врахований нематеріальний актив.

15) – Відображено передачу нематеріальних активів по договору фінансової оренди.

16) – Списана залишкова вартість нематеріального активу, використання якого не можливо у зв'язку з надзвичайними подіями.

Контрольні запитання:

10.3 якою метою в обліку малоцінні необоротні матеріальні активи відокремлені в окрему групу основних засобів?

11.Яке з наведених словосполучень, на вашу думку, краще характеризує групу активів з нематеріальною природою: «нематеріальні активи», «невідчутні активи», «інтелектуальна власність»? Обґрунтуйте.

12.Чим обумовлена наявність багатьох методів амортизації, чи можлива в подальшому поява нових?

Тема 9

Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу

Питання до розгляду:

- 9.1. Економічна суть, форми та системи оплати праці
- 9.2. Первинний облік праці та заробітної плати
- 9.3. Аналітичний та синтетичний облік оплати праці
- 9.4. Порядок нарахування відпускних та лікарняних

Ключові терміни: соціальне страхування, заробітна плата, нарахування на фонд оплати праці, утримання із заробітної плати, тарифна ставка, відрядна розцінка, мінімальна заробітна плата, прожитковий мінімум, відпускні, допомога з тимчасової втрати працездатності.

Первинні документи: розрахунково-платіжна відомість, розрахункова відомість, платіжна відомість, акт про брак, наказ (розпорядження) про надання відпустки, реєстр депонованої заробітної плати.

Інші документи: таблиць обліку використання робочого часу, наряди, відомості обліку виробітку, рапорти про виробіток, маршрутні листи, особовий рахунок, штатний розпис, накопичувальна картка виробітку і заробітної плати, листки на доплату, маршрутний лист, список осіб, які працювали в понадурочний час, листок обліку простоїв, лікарняний листок, наказ (розпорядження) про прийняття на роботу, особова картка, алфавітна картка, особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські та технологічні роботи, наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу, список про надання відпустки, наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту).

Нормативно-правове забезпечення:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.
2. Кодекс законів про працю України, прийнятий Законом УРСР від 10.12.71р., з подальшими змінами та доповненнями від 20.06.2007р.

3. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995р. № 108/95-ВР.

9.1. Економічна суть, форми та системи оплати праці

Одним із факторів підтримки конкурентоспроможності продукції є організація процесу управління витратами підприємства, складові частини якого – планування і контроль витрат, облік витрат на оплату праці. Для того, щоб краще з'ясувати поняття «заробітна плата» дослідимо його визначення із різних літературних джерел.

Заробітна плата – це одна з найскладніших економічних категорій і одне з найважливіших соціально-економічних явищ. Оскільки вона, з одного боку, є основним джерелом доходів найманих працівників, а з іншого, для роботодавців є суттєвою частиною витрат виробництва і ефективним засобом мотивації працівників до досягнення цілей підприємства.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» *заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.*

Сутність поняття «заробітна плата» можна розглядати з різних позицій.

По-перше, *заробітна плата* – це економічна категорія, що відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості.

По-друге, *заробітна плата* – це винагорода або заробіток, обчислений у грошовому виразі, який за трудовим договором роботодавець сплачує працівникові за роботу, яку виконано або має бути виконано.

По-третє в умовах ринкової економіки *заробітна плата* – це елемент ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту на працю і її пропозиції та виражає ринкову вартість використання найманої праці. В цьому розумінні найчастіше вживаються усереднені показники ставок оплати одиниці праці певної якості.

По-четверте, для найманого працівника *заробітна плата* – це основна частина його трудового доходу, який він отримує в результаті реалізації здатності до праці і який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили.

По-п'яте, для роботодавця *заробітна плата* – це елемент витрат виробництва, і водночас, головний чинник забезпечення матеріальної

зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці.

У цілому на загальний рівень заробітної плати впливає багато різноманітних факторів, які можна поділити на зовнішні (фактори оточення) та внутрішні (фактори підприємства).

До зовнішніх факторів належать:

- зміна попиту і пропозиції на ринку товарів та послуг, на виробництві яких використовується дана праця;
- еластичність попиту на працю по ціні;
- зміна цін на споживчі товари та послуги;
- рівень безробіття;
- життєвий рівень населення;
- державне регулювання оплати праці.

До внутрішніх факторів належать:

- результати діяльності підприємства, рівень його рентабельності;
- корисність певної праці для роботодавця;
- кадрова політика підприємства;
- діяльність профспілок тощо.

Для оцінки розміру заробітної плати найманих працівників застосовують показник фонду оплати праці. До фонду оплати праці відносяться нарахування найманим працівникам у грошовій та натуральній формі (оцінені у грошовому вираженні) за відпрацьований та невідпрацьований час, який підлягає оплаті, або за виконану роботу незалежно від джерела фінансування цих виплат.

Форми та системи оплати праці наведено на рис. 9.2.

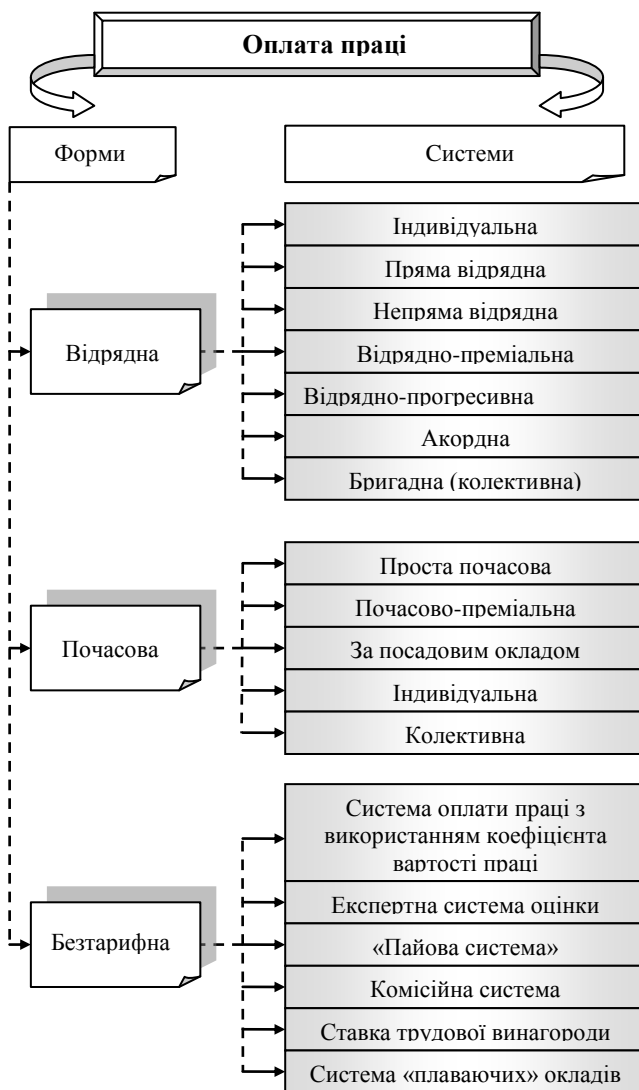


Рис.9.2. Форми й основні системи оплати праці

9.2. Первинний облік праці та заробітної плати

Організація оплати праці на підприємстві визначається діючими формами оплати праці, а також законодавством про працю.

У діловодстві підприємства використовуються нормативні документи, що регулюють порядок нарахування заробітної плати:

- штатний розклад;
- розцінки ф норми;
- договори підряду (на виконання разових робіт);
- інші трудові договори (контракт);
- накази та розпорядження (на виплату премій, доплат, матеріальної допомоги);
- колективний договір.

Штатний розклад – документ, у якому встановлено перелік посад і окладів на певний період.

Трудовий договір (підряду, інші трудові договори) передбачає дотримання працівниками внутрішнього трудового розпорядку: режиму робочого часу, виконання певної роботи.

Для підвищення ефективності праці та якості продукції, а також нормалізації співвідношення результатів праці й доходів працівників доцільно використовувати контрактну форму трудового договору (контракт). Роботу, виконану за контрактом, приймають за актом здачі-приймання.

Міністерством статистики України затверджено наступні первинні документи з обліку особового складу:

Таблиця 9.3.

Типові форми первинних документів з обліку розрахунків з оплати праці

№ П/П	Номер типової форми	Назва типової форми
1	2	3
<i>Кадрова документація</i>		
1	П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
2	П-2	Особова картка
3	П-3	Алфавітна картка
4	П-4	Особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські та технологічні роботи
5	П-5	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу
6	П-6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
7	П-7	Список про надання відпустки
<i>З обліку використання робочого часу</i>		
8	П-8	Наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту)
9	П-12	Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати
10	П-13	Табель обліку використання робочого часу
11	П-14	Табель обліку використання робочого часу

12	П-15	Список осіб, які працювали у понаднормовий час
13	П-16	Листок обліку простоїв
<i>З обліку розрахунків з працівниками з оплати праці</i>		
14	П-49	Розрахунково-платіжна відомість
15	П-50	Розрахункова відомість
16	П-51	Розрахункова відомість
17	П-52	Розрахунок заробітної плати
18	П-53	Платіжна відомість

1	2	3
19	П-54	Особовий рахунок
20	П-54-А	Особовий рахунок
21	П-55	Накопичувальна картка виробітку та заробітної плати
22	П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати

Оформлення працівників здійснюється на основі наказу (розпорядження) про прийняття на роботу (№ П-1). На кожного працівника у відділі кадрів відкривають особовий картку (№ П-2), до якої заносять відомості про працівника, водночас роблять запис про прийняття на роботу в трудовій книжці і присвоюють йому табельний номер.

Картки комплектують за структурними підрозділами підприємства в алфавітному порядку, створюючи картотеку працівників. Особові картки працівників, що вибули, підшивають у спеціальній справі для кожного працівника.

Поряд з обліком особового складу на підприємстві має бути організовано облік використання робочого часу.

Для обліку використання робочого часу застосовується табель (№ П-13).

Табельний облік застосовується з метою аналізу і контролю за використанням робочого часу і станом трудової дисципліни, для отримання даних про відпрацьований час, а також для складання статистичної звітності з праці. Дані табельного обліку використовуються також для визначення заробітку працівників, які перебувають на погодинній оплаті праці, та окремих виплат іншим працівникам. Включення до табеля і виключення з нього працівників здійснюється на підставі первинних документів з обліку кадрів.

На погодинній системі оплати праці працюють робітники спиртового та вуглекислотного виробництва, працівники механічної майстерні. Для нарахування основної заробітної плати працівникам з погодинною оплатою праці необхідні відомості про посадові оклади (на основі штатного розпису); про присвоєнні розряди (на основі

наказів по комбінату), а також дані табельного обліку відпрацьованого ними часу за відповідний період.

На відрядній системі оплати праці працюють робітники горілчаного, посудного цехів та працівники складу готової продукції. Для нарахування заробітної плати робітникам-відрядникам потрібні не лише дані про відпрацьований час, але і про виконану роботу, а також дані про доплати за надурочні години роботи, за роботу у вечірній та нічний час тощо, нарахування премій.

Нарахування основної заробітної плати робітникам, яким встановлена відрядна форма оплати праці, здійснюється на основі підсумованих даних про їх виробіток і розцінок за виготовлений обсяг продукції. Документування виробітку робітників є необхідною умовою одержання достовірної інформації про кількість і якість виготовленої продукції.

Для обліку виробітку продукції і витрат застосовуються наряди, звіти про обсяги виробництва горілчаної продукції. У наряді зазначають обсяги роботи і норми часу на їх виконання. Виписування нарядів на відрядну роботу проводиться до її початку на основі технологічних карт і згідно з плановими обсягами виробництва виробничого підрозділу.

Підрахунок заробітку, належного до виплату робітнику, здійснюється шляхом множення кількості виготовленої продукції на встановлену розцінку.

З метою скорочення документації та підвищення контрольних функцій обліку застосовуються накопичувальні наряди, що діють протягом тривалого часу.

Заробітну плату спеціалістам нараховують так: при повному робочому місяці проставляється присвоєний оклад згідно з наказом по підприємству й відповідно до посади, а при неповному робочому місяці – оклад ділиться на кількість робочих днів (або годин) у цьому робочому місяці й отриману денну (годинну) заробітну плату множать на кількість відпрацьованих, робочих днів (годин), згідно з табелем.

Додаткова заробітна плата на комбінаті містить наступні доплати: за інтенсивність, класність, шкідливість, експедування, вечірні, нічні, бригадирські та за сумісництво.

Зведеним документом, який відображає розрахунки з робітниками та службовцями, є Розрахункова відомість. Розрахункова відомість складається щомісячно по кожному цеху, допоміжній службі або відділу з групуванням прізвищ робітників і службовців у розрізі категорій працюючих, або за табельними номерами. Відомість складається із трьох частин. У першій частині вказується прізвище,

ім'я, по-батькові кожного працівника і його посада, у другій – суми нарахованої заробітної плати за її видами, а в третій – утримання за її видами.

Даний розрахунок подається до відділу банківської установи і за умови проплати всіх обов'язкових платежів до фондів соціального страхування та прибуткового податку здійснюється зарахування коштів на пластикові картки, по якій, безпосередньо, працівники комбінату отримують заробітну плату.

Ті працівники, що заключили працюють за сумісництвом та ті, що заключили договір на виконання певних робіт, заробітну плату одержують в касі підприємства. Для обліку видачі заробітної плати із каси підприємства за умов використання розрахункової відомості застосовують «Платіжна відомість». На титульному листі форми вказується загальна сума виданої і депонованої заробітної плати. При необхідності в графі «Примітка» вказується номер пред'явленого документа.

При заповненні платіжної відомості після останнього запису роблять підсумковий рядок для загальної суми по відомості. Підсумкові рядки введені також в кінці кожної сторінки.

Заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні в строки, встановлені у колективному договорі. У разі, коли день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачують напередодні.

З процесом нарахування і виплати заробітної плати пов'язана необхідність нарахування відповідних сум внесків до соціальних фондів:

1) внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;

2) внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок втрати працездатності та витрати, зумовлені народженням та похованням;

3) внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;

4) внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань.

У бухгалтерському обліку зазначені нарахування на заробітну плату виробничих робітників відносяться на ті ж рахунки обліку витрат, на яких відображається і нарахування сум заробітку, тобто включається до складу виробничої собівартості продукції, а у разі

неможливості прямого віднесення до об'єктів витрат, – до складу загальновиробничих витрат.

9.3. Аналітичний та синтетичний облік оплати праці

Облік заробітної плати в системі рахунків – це синтетичний облік нарахування і розподілу заробітної плати, визначення належної суми працюючим і віднесення нарахованої оплати праці на відповідні рахунки витрат за статтями і об'єктами калькулювання.

Рахунок № 66 «Розрахунки з оплати праці» призначений для обліку розрахунків за всіма видами оплати праці: заробітної плати, премій, виконання громадських обов'язків та ін.

Для обліку розрахунків по оплаті праці використовують два субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами».

В кредиті субрахунку № 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються:

- нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва, виробництва напівфабрикатів, допоміжних виробництв;
- нарахована заробітна плата робітникам за обслуговування і ремонт обладнання цехів основного виробництва;
- нарахована заробітна плата службовцям та обслуговуючому персоналу;
- нарахована заробітна плата спеціалістам;
- нарахована плата працівникам житлово-комунального господарства;
- нарахована заробітна плата за впровадження нової техніки, технології, за виконаний ремонт основних засобів;
- суми нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності;
- суми премій, нараховані за рахунок коштів Фонду економічного стимулювання або Фонду спеціального призначення;
- оплата праці за рахунок коштів Резерву наступних витрат і платежів та інші.

В кредиті субрахунку № 662 «Розрахунки з депонентами» відображаються суми своєчасно не виданої заробітної плати, премій, допомоги тощо працівникам підприємства.

В дебеті субрахунку № 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються виплачена заробітна плата, депонована заробітна плата, відрахований податок на доходи з фізичних осіб із заробітної плати працівників та службовців на користь державного бюджету,

відраховані аліменти та інші відрахування згідно з виконавчими листами.

В дебеті субрахунку № 662 «Розрахунки з депонентами» відображаються видачі депонованих сум.

Таблиця 9.4.

Типові проведення з нарахування заробітної плати

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахована заробітна плата:		
1.1.	працівникам основного виробництва	23	661
1.2.	працівникам допоміжних виробництв	23	661
1.3.	працівникам, зайнятим обслуговуванням машин та обладнання	91	661
1.4.	працівникам, зайнятим на загальновиробничих роботах цехів та інших підрозділів	91	661
1.5.	адміністративно-управлінському персоналові	92	661
1.6.	працівникам обслуговуючих виробництв і господарств	29	661
1.7.	працівникам, зайнятим капітальним будівництвом	151	661
1.8.	працівникам, зайнятим збутом готової продукції	93	661
1.9.	Працівникам, зайнятим вантажними роботами і придбанням товарно-матеріальних цінностей	20,28	661
1.10.	працівникам, зайнятим виправленням браку	24	661
1.11.	працівникам торговельних і посередницьких підприємств	93	661
2.	Нараховані відпускні виплати за рахунок резерву на оплату відпусток	471	661
3.	Нарахована матеріальна допомога згідно із заявами працівників	949	661
4.	Нарахована допомога з тимчасової непрацездатності		
4.1.	за перші 5 днів тимчасової непрацездатності	23,91, 92,93	661
4.2.	за рахунок коштів Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	652	661
4.3.	за рахунок Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві	656	661

Аналітичний облік розрахунків по заробітній платі має стільки ж рахунків, скільки працюючих на підприємстві за обліковим складом, тобто це облік розрахунків по заробітній платі по кожному працюючому окремо. Сума всіх нарахувань заробітної плати по кожному аналітичному рахунку (тобто по кожному працюючому) дорівнюватиме кредитовому обороту синтетичного рахунку № 66 за звітний місяць, тобто сумі нарахованої заробітної плати по цеху, відділу, підприємству в цілому. Сума всіх відрахувань за

аналітичними рахунками дорівнюватиме дебетовому обороту синтетичного рахунка № 66. Сума в графі Розрахунково-платіжної відомості «Сума, належна до виплати» аналітичних рахунків дорівнює кредитовому сальдо синтетичного рахунка № 66 «Розрахунки з оплати праці». Кредитове сальдо рахунка № 66 показує заборгованість підприємства робітникам і службовцям на 1-ше число кожного за звітним місяця. Заробітна плата є одним з елементів витрат виробництва і однією з важливих статей собівартості продукції. Щоб включити її до складу витрат, уся нарахована в розрахункових і Розрахунково-платіжних відомостях заробітна плата групується за напрямками витрат (цехів, дільниць, інших структурних підрозділів) у спеціальній відомості або табуляграмі розподілу.

9.4 Порядок нарахування відпускних та лікарняних

Відпустка – це тимчасове звільнення від роботи для відпочинку. Право на відпустку не залежить від місця роботи, форми власності підприємства, посади, системи оплати праці, тривалості та періодичності робочого часу, терміну трудового договору.

Державні гарантії, права на відпустку встановлено Конституцією України, Законом України «Про відпустки», КЗпП України та іншими нормативно-правовими актами. Основна щорічна відпустка надається тривалістю 24 календарних дні із збільшенням за кожних два відпрацьованих роки на два календарних дні, але не більше 28 календарних дні.

Керівникам, педагогічним, науково-педагогічним працівникам освіти та науковим працівникам надається щорічна основна відпустка тривалістю до 56 календарних дні. Щорічна додаткова відпустка надається медичним працівникам за роботу із шкідливими умовами праці та за особливий характер праці. Передбачено також додаткові відпустки в зв'язку із навчанням і творчі відпустки.

При обчисленні середньої заробітної плати для нарахування виплат за час чергової, додаткової (творчої) відпусток або компенсації за невикористану відпустку до уваги береться заробітна плата за останні 12 місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки або виплати компенсації за невикористану відпустку.

Якщо працівник працював на даному підприємстві менше року, то середній заробіток обчислюється, виходячи з виплат за фактичний час роботи, тобто з першого числа наступного місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, у якому надається відпустка або виплачується компенсація за невикористану відпустку.

Підставою для нарахування відпускних є заява працівника про відпустку, на підставі якої за згодою керівника оформляється наказ про відпустку тієї чи іншої особи.

Розрахунок відпускних проводиться за наступною формулою:

$$CB = \left(\frac{ЗП}{365} - СН \right) \cdot KB,$$

де СВ – сума відпускних,

ЗП – заробітна плата за останні 12 попередніх місяці,

СН – кількість святкових і неробочих днів, які прийняті законодавством.

KB – кількість календарних днів відпустки.

До святкових і неробочих днів відносяться: 1 січня – Новий рік, 7 січня – Різдво Христове, 8 березня – Міжнародний жіночий день, один день – Великдень, 1 і 2 травня – День міжнародної солідарності трудящих, 9 травня – День Перемоги, один день – Трійця, 28 червня – День Конституції України, 24 серпня – День незалежності України.

Якщо святкові та неробочі дні припадають на період відпустки, то вони у розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються.

Підставою для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності є подані до бухгалтерії листки непрацездатності (лікарняний листок), де й відображається кількість днів хвороби працівника.

Лікарняні листки підшиваються в окрему папку і нумеруються у хронологічному порядку з початку року, де на кожному лікарняному листку проставляється номер розрахунково-платіжної відомості, в яку він врахований для нарахування.

На розмір лікарняних, крім середньої заробітної плати та днів хвороби, впливає також страховий стаж, а саме:

- якщо страховий стаж особи до 5 років, то оплачується 60% середньої заробітної плати;
- якщо страховий стаж особи від 5 до 8 років, то оплачується 80% середньої заробітної плати;
- якщо страховий стаж особи понад 8 років, то оплачується 100% середньої заробітної плати.

Звідси формулу для розрахунку лікарняних можна подати в такому вигляді:

$$СЛ = \frac{ЗП}{КД} \cdot Рд \cdot В,$$

де СЛ – сума лікарняних;

ЗП – заробітна плата за шість попередніх місяців;

Рд – кількість робочих днів хвороби;

В – відсоток оплати залежно від страхового стажу працівника.

Допомога з тимчасової непрацездатності виплачується застрахованим працівникам за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності лише починаючи з шостого дня непрацездатності. А перші 5 днів оплачуються за рахунок коштів установи і відносяться на витрати.

Контрольні запитання:

1. Що належать до «розрахунків за іншими виплатами» (рахунок 663), яке їх відношення до оплати праці працівників?
2. Який відсоток відрахувань на соціальне і пенсійне страхування, на Вашу думку, є оптимальним?
3. Чи можуть бути зобов'язання з оплати праці довгостроковими, обґрунтуйте?
4. Що таке фонд оплати праці.
5. Назвіть складові основної і додаткової заробітної плати.
6. Назвіть форми і системи оплати праці.
7. Назвіть первинні документи з обліку розрахунків з оплати праці.
8. Поясніть порядок розрахунку відпускних і допомоги по тимчасовій непрацездатності.
9. Назвіть види відрахувань і утримань із заробітної плати.
10. Дайте класифікаційну характеристику рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці».

Тема 10

ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Питання до розгляду:

- 10.1. Облік довгострокових і поточних зобов'язань
- 10.2. Облік розрахунків з бюджетом

Ключові терміни: розрахунки, зобов'язання, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, постачальники, підрядники, податки, платежі, доходи майбутніх періодів, кредити банків.

Первинні документи: накладна, товарно-транспортна накладна, податкова накладна, рахунок-фактура.

Інші документи: вантажна митна декларація, кредитний договір, договір поставки, журнал обліку вантажів, що надійшли, акт про приймання матеріалів, акт про виявлені дефекти устаткування, протоколи зборів учасників, доручення, акт виконаних робіт.

Нормативно-правове забезпечення:

1. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
2. П(С)БО 14 «Оренда»;
3. П(С)БО 17 «Податок на прибуток»;
4. П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»;
5. П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»;
6. Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

10.1. Облік довгострокових і поточних зобов'язань

*Визнання
зобов'язань*

Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Погашення зобов'язання може здійснюватися шляхом:

- сплати кредиторів грошових коштів;
- відвантаження готової продукції, товарів або надання послуг у рахунок одержаного авансу від покупця або у порядку заліку заборгованості;
- переведення зобов'язань у корпоративні права, які належать кредитору (елементи капіталу) тощо.

Є дві необхідні умови відображення заборгованості як зобов'язань певної балансової категорії: можливість достовірної оцінки і вірогідність зменшення економічних вигод, витрачання активів підприємства у майбутньому.

Строк погашення зобов'язання – термін, протягом якого повинно бути погашено зобов'язання. З метою визнання, класифікації та оцінки у бухгалтерському обліку розрізняють:

- термін з моменту виникнення зобов'язання до моменту погашення;
- термін з дати складання фінансової звітності до дати погашення.

Обтяжливий контракт – контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Наприклад, фірма будує житловий будинок за договорами з майбутніми жильцями, які повністю передплатили вартість квартир. При значному підвищенні цін на будівельні матеріали протягом виконання такого контракту остаточне виконання його може стати обтяжливим для виконавця, оскільки передплата може не покрити витрат на завершення будівництва.

Сума погашення – недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалент яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства – номінальна сума боргу, в угодах часто називається основною частиною боргу.

Класифікація зобов'язань

Критерії	Види зобов'язань
За тривалістю терміну погашення заборгованості	– поточні зобов'язання; – довгострокові зобов'язання.
Залежно від визначеності терміну та оцінки	– зобов'язання з повністю визначеними умовами;

зобов'язань	– забезпечення; – непередбачені зобов'язання.
За платністю	– із виплатою відсотків позичальнику – відсоткові, фінансові зобов'язання; – безвідсоткові.
За видами господарської діяльності	– пов'язані з комерційною діяльністю підприємства зобов'язання; – непов'язані з комерційною діяльністю підприємства зобов'язання.
За видами кредиторів	– зовнішні та внутрішні зобов'язання; – заборгованість перед банками та інша (небанківська); – заборгованість перед пов'язаними та непов'язаними сторонами.
За умовами виникнення	– у зв'язку з одержанням товарів, робіт та послуг (аванси отримані); – у зв'язку з нарахуванням витрат; – у зв'язку з випуском цінних паперів (векселі, облігації).
За виконанням умов погашення	– прострочені зобов'язання; – непрострочені зобов'язання; – відстрочені зобов'язання.

Поточні зобов'язання – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашенні протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Вексель – це безумовне письмове зобов'язання сплатити певну суму протягом визначеного періоду чи в установлений термін на користь пред'явника векселя.

Облігація – цінний борговий папір із визначеним терміном дії, власник якого має право на щорічне отримання відсотків та повернення номінальної вартості облігації емітентом у визначені терміни його погашення.

Доходи майбутніх періодів – це доходи, які отримані у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах. У поточному періоді такі доходи визнаються як особливий вид зобов'язань.

Для обліку зобов'язань у Плані рахунків передбачені рахунки:

- класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань»;
- класу 5 «Довгострокові зобов'язання»;
- класу 6 «Поточні зобов'язання»;

Для обліку окремих видів зобов'язань використовуються позабалансові рахунки:

- 03 «Контрактні зобов'язання»;
- 04 «Непередбачені активи й зобов'язання»;
- 05 «Гарантії та забезпечення надані».

Поточні зобов'язання відображаються у балансі за сумою погашення.

Облік зобов'язань за іншими операціями

На 68 рахунку відображаються:

- зобов'язання за отриманими авансами (субрахунок 681);
- зобов'язання за розрахунками з дочірніми підприємствами (субрахунок 682 «Внутрішні розрахунки»). За кредитом субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки» відображаються зобов'язання материнського (головного) підприємства перед дочірніми підприємствами за одержані від них товари (роботи, послуги), за нарахованою заробітною платою, відсотками тощо;
- внутрішні розрахунки, наприклад, з філіалами, виділеними на окремий баланс (субрахунок 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»). За кредитом субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» відображаються зобов'язання за взаємним відпуском матеріальних цінностей, передачею витрат загальноуправлінської діяльності, розрахунками із заробітної плати та ін.

Сума кредитових сальдо субрахунків 682 та 683 відображається у балансі за статтею внутрішніх розрахунків (рядок 600), а при складанні консолідованої звітності або звітності підприємства як юридичної особи в цілому ця стаття згортається на відповідні суми дебіторської заборгованості, що відносяться до внутрішніх розрахунків;

- на субрахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» ведеться облік зобов'язань стосовно нарахованих відсотків;

- субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» призначений для обліку розрахунків з різними організаціями за операціями некомерційного характеру.

Відображення у бухгалтерському обліку поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями

Якщо підприємство одержало довгостроковий кредит чи уклало угоду фінансової оренди, частина його довгострокових зобов'язань, або і вся сума зобов'язання, яку за

умовами кредитної чи орендної угоди необхідно сплатити протягом 12 місяців з дати балансу, повинна бути перекласифікована у поточне

зобов'язання. Для відображення перекласифікації частини довгострокового зобов'язання у поточне необхідно застосувати таку кореспонденцію рахунків:

Дебет 50 «Довгострокові позики»;

Дебет 51 «Довгострокові векселі видані»;

Дебет 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»;

Дебет 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»;

Дебет 55 «Інші довгострокові зобов'язання»;

Кредит 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями».

10.2.Облік розрахунків з бюджетом

Податки – це обов'язкові платежі платіжників підприємств та окремих осіб в державний або місцевий бюджети.

Податок – обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний у порядку і на умовах, що визначаються законами України.

Податки класифікують:

1) *за рівнем державних структур:*

- загальнодержавні;
- місцеві.

2) *за формою оподаткування:*

▪ *прямі* – встановлюються безпосередньо щодо платників, розмір податків залежить від масштабів оподаткування (податок на доходи фізичних та юридичних осіб, податок на прибуток підприємства);

▪ *непрямі* – встановлюються у цінах продукції, товарів, послуг. Їх розмір для окремого платника прямо не залежить від його доходів (ПДВ, акциз, мито).

3) *за економічним змістом об'єкта оподаткування:*

▪ *податки на доходи* – стягуються з доходів фізичних та юридичних осіб (податок на прибуток підприємства);

▪ *податок на майно* – встановлюється щодо рухомого та нерухомого майна (податок на землю, з власників транспортних засобів); податок на споживання – стягується у вигляді прямих та непрямих податків (акциз, мито).

Порядок нарахування і сплати загальнодержавних податків регулюється відповідними законами України, місцевих податків і зборів – регламентується рішеннями органів місцевого самоврядування.

Згідно з Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку (надалі П(С)БО) №16 «Витрати» податок на прибуток – це один із видів витрат, які визнаються за спеціальними правилами, встановленими П(С)БО №17 «Податок на прибуток».

З точки зору податкового законодавства, податок на прибуток – це сума податку, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства.

Отже, визначення податку на прибуток залежить від сфери (бухгалтерський, податковий облік) та рівня (макроекономічний, мікроекономічний) трактування. Податок на прибуток має визначенні чинним податковим законодавством об'єкт, суб'єкт оподаткування, ставки податку, податковий період та звітність. Розглянемо ці складові детальніше.

Поняття «дохід» характерне як для податкового, так і для фінансового обліку. Але підходи до його визначення різні.

Підприємства, що є платниками податку на прибуток, для обліку доходу застосовують термін «валовий дохід», під яким розуміють загальну суму доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами.

Валові доходи класифікують за різними ознаками: за видами діяльності платника податку, за формою отримання доходу, за видами обліку доходу, за місцем отримання доходу тощо.

Підприємства можуть здійснювати специфічні операції, де дата збільшення валового доходу має свої особливості:

- при здійсненні торгівлі продукцією (валютними цінностями) або роботами (послугами) з використанням торговельних автоматів або іншого подібного обладнання, що не передбачає наявності касового апарата, контрольованого уповноваженою на це фізичною особою – це дата вилучення з таких торговельних апаратів або подібного обладнання грошової виручки;
- при здійсненні кредитно-депозитних операцій – це дата нарахування процентів (комісійних) у строки, визначені кредитним (депозитним) договором;
- при здійсненні торгівлі продукцією (роботами, послугами) з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, персональних або інших чеків – це дата оформлення відповідного рахунку (товарного чеку);

▪ при продажі товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів - це дата надходження таких коштів на поточний рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якому іншому вигляді.

Доходи, отримані (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, перераховуються в гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на дату отримання (нарахування) таких доходів, і не підлягають перерахуванню у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного періоду.

До валового доходу платника податку включається прибуток від продажу (обміну, інших видів відчуження) основних фондів або нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Платник податку веде податковий облік приросту (убутку) балансової вартості товарів, сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, малоцінних предметів (далі – запасів) на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції, витрати на придбання та поліпшення (перетворення, зберігання) яких включаються до складу валових витрат. Вартість запасів оплачених, але не отриманих (не оприбуткованих) платником податку – покупцем, до приросту запасів не включається. Вартість запасів оплачених, але не відвантажених (не знятих з обліку) платником податку – продавцем, до убутку запасів не включається.

У разі, коли балансова вартість таких запасів на кінець звітного періоду перевищує їх балансову вартість на початок того ж звітного періоду, різниця включається до складу валових доходів платника податку у такому звітному періоді.

Процес здійснення підприємницької діяльності неможливий без відповідних, пов'язаних з нею витрат. Величина витрат підприємства впливає на величину податку на прибуток, який підлягає сплаті.

Поняття «валові витрати», як і «валові доходи», з'явилося в податковому законодавстві з прийняттям Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», який радикально змінив порядок розрахунку оподатковуваного прибутку.

З точки зору бухгалтерського обліку, відповідно до П(С)БО №16 «Витрати», витратами звітного 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.

Це визначення розкриває економічний зміст витрат, але в більшій мірі залежить від прийнятих на підприємстві правил і процедур бухгалтерського обліку, які зазначені в обліковій політиці підприємства.

Валові витрати в податковому обліку трактуються як сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

В бухгалтерському обліку витрати виникають не при придбанні активів, в тому числі результатів робіт, а при продажу цих активів або продукції, виготовленої з них або з використанням цих активів. У цьому полягає бухгалтерський принцип відповідності доходів і витрат.

Отже, у податковому законодавстві відображається не економічний зміст, а формальна сторона явища. В податковому обліку, на відміну від бухгалтерського, витрати пов'язані не зі споживанням, а із придбанням активів і послуг. Тому бухгалтерське поняття «витрат» не можна прямо застосовувати до податкового поняття «валові витрати». Не можна вважати, що валові витрати можуть визнаватись лише в тому випадку, якщо надалі вони будуть визнані витратами за правилами бухгалтерського обліку.

Контрольні запитання:

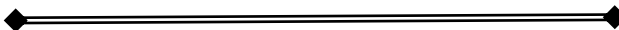
1.Що покладено в основу відокремлення доходів майбутніх періодів від загальної суми зобов'язань підприємства? Який зв'язок цих доходів з іншими доходами підприємства та зобов'язаннями?

2.Яка ділянка обліку, зобов'язання чи дебіторська заборгованість, є більш трудомісткою.

3.Який взаємозв'язок рахунків «короткострокові зобов'язання», «поточні зобов'язання» та «поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»?

Тема 11

Облік власного капіталу



Питання до розгляду:

- 11.1. Поняття та класифікація власного капіталу
- 11.2. Документальне забезпечення господарських операцій з обліку власного капіталу
- 11.3. Облік складових власного капіталу
- 11.4. Аналітичний і синтетичний облік власного капіталу

Ключові терміни: капітал, власний капітал, статутний капітал, пайовий капітал, резервний капітал, додатковий капітал, нерозподілений прибуток, непокріті збитки, вилучений капітал, неоплачений капітал, акціонерні товариства.

Первинні документи: з оприбуткування активів: виписка банку, прибутковий касовий ордер, акт приймання-передачі основних засобів, прибутковий ордер і ін., прибутково-видаткова накладна на бланки суворої звітності, акт на списання використаних бланків.

Інші документи: статут, установчий договір, бухгалтерська довідка, протокол зборів учасників, прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності.

Нормативно-правове забезпечення:

1. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV.
2. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.
- 4.

11.1. Поняття та класифікація власного капіталу

Без капіталу неможливо почати бізнес, адже навіть найменше підприємство вимагає певної суми, щоб зареєструвати його в органах виконавчої влади, відкрити рахунок в банку, придбати необоротні та оборотні активи, найняти робочу силу. Для цього потрібно авансувати

гроші, які використовуються на різні платежі, а частина вноситься на поточний рахунок в банку.

Розглянувши висвітлення суті даного поняття, можна зробити висновок, що у різних джерелах його трактують по-різному, хоча є й спільні риси. Зокрема, чимало дослідників посилаються на визначення власного капіталу згідно П(С)БО.

Новостворене підприємство не може почати свою діяльність, не сформувавши власного стартового капіталу, який являє собою сукупність активів, інвестованих засновниками, і відображає вартість майна підприємства. На момент створення підприємства власний капітал дорівнює вартості внесених засновниками активів, оцінених за затвердженою ними справедливою вартістю. Використання вкладених активів дозволяє засновникам (власникам) розпочати свою діяльність. Надалі в ході господарської діяльності підприємства розмір власного капіталу постійно змінюється. Після утворення підприємства власний капітал може поповнюватись за рахунок внесення засновниками грошей та іншого майна, а також за рахунок отриманого у процесі операційної, фінансової чи інвестиційної діяльності прибутку, який залишається у його розпорядженні. Тому важливе значення має відображення в бухгалтерському обліку формування власного капіталу при створенні підприємства, а також реєстрація його змін у процесі діяльності.

У повсякденному житті під капіталом розуміють: у вузькому розумінні – суму заощаджень, достатню для ведення підприємницької діяльності, а в широкому розумінні – все те, що має певну цінність.

Капітал – це вартість, яка в своєму русі зростає, приносячи дохід, тобто це – самозростаюча вартість.

Капітал, який приносить процент, – це капітал-власність, тобто гроші, які продаються на особливому ринку, – ринку капіталів. Позичені гроші, тобто гроші, надані в кредит функціонуючим підприємцям, – це капітал-функція. Якщо капітал-власність приносить дохід в формі відсотка, то капітал-функція – у формі підприємницького доходу, тобто частини прибутку на позичений капітал, яка залишається після сплати відсотків.

Отже, підприємство для забезпечення господарської діяльності повинно володіти капіталом в певному розмірі.

Враховуючи принцип єдиного грошового вимірника, капітал у бухгалтерському обліку є сукупністю майнових засобів, призначених для господарських цілей, виражених в грошовій одиниці, тобто сума активу або рівна їй сума пасиву.

Капіталу притаманні наступні характеристики:

- 1) він є основним фактором виробництва;

- 2) характеризує фінансові ресурси підприємства, що приносять прибуток;
- 3) є головним джерелом формування добробуту власників;
- 4) є головним показником ринкової вартості підприємства;
- 5) його динаміка є важливим «барометром» рівня ефективності господарської діяльності підприємства.

Кожне підприємство для здійснення господарської діяльності повинно мати економічні ресурси, які називають активами підприємства. Якщо активи підприємства формуються тільки за рахунок власних коштів (власного капіталу), то має місце наступне балансове рівняння:

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

Активи підприємства можуть поповнюватись за рахунок коштів інших підприємств і фізичних осіб. В цьому випадку підприємство матиме заборгованість (зобов'язання). З урахуванням заборгованості наведене вище рівняння набуває, вигляду:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання}$$

Отже, можна визначити власний капітал наступним чином:

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання} \quad (11.1)$$

Власний капітал відображає величину вартості засобів, які належать власникам підприємства. Капітал власника відображає розмір участі власників (засновників, учасників, акціонерів) підприємства у фінансуванні його активів.

Утворення власного капіталу дає гарантію для інвесторів, кредиторів, постачальників, що підприємство є кредитоспроможним і з ним можна мати ділові стосунки.

Важливе значення для визнання у бухгалтерському обліку та звітності має класифікація власного капіталу. Існують декілька класифікацій. Згідно однієї з них власний капітал поділяють за формою та рівнем відповідальності (рис. 11.1).

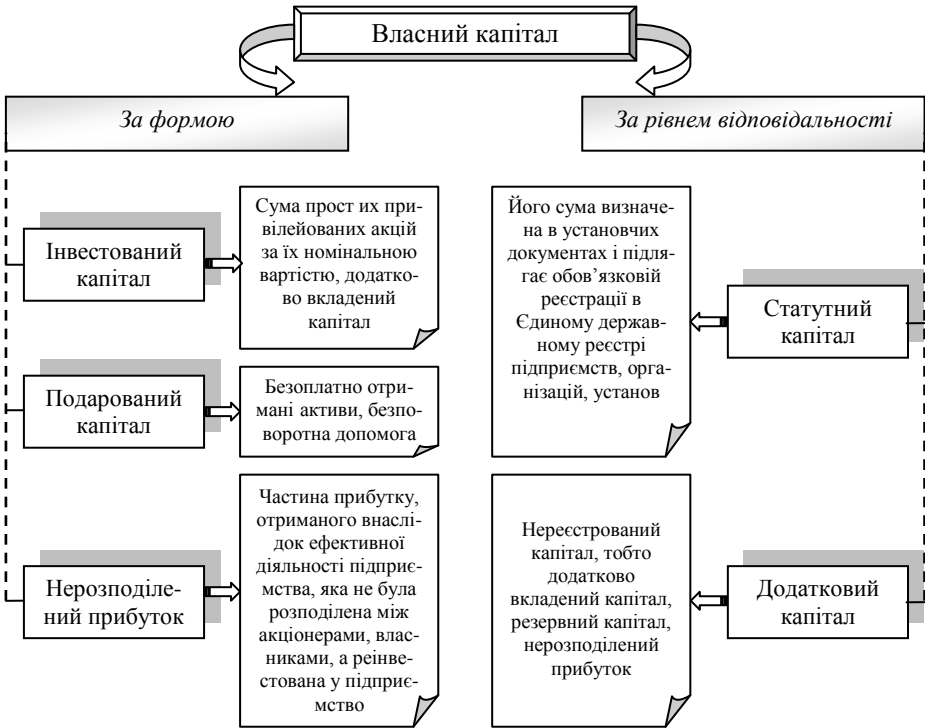


Рис. 11.1. Класифікація власного капіталу

Власний капітал за формою поділяється на інвестований, подарований капітал та нерозподілений прибуток, а за рівнем відповідальності включає статутний та додатковий капітал.

Залежно від джерела формування власний капітал підприємства можна поділити на дві групи:

1) *вкладений капітал* – це капітал, сформований за рахунок внесків власників підприємства, а також внаслідок конвертування боргових зобов'язань підприємства в акції або частки (паї);

2) *накопичений капітал* – це капітал, сформований внаслідок господарської діяльності підприємства.

Слід зазначити, що вкладений капітал включає такі елементи як зареєстрований капітал, зокрема статутний та пайовий, та додатково вкладений капітал (емісійний дохід, інші внески засновників понад зареєстрований статутний фонд). Головною ознакою елементів цієї групи є наявність реальних активів, що передані підприємству в обмін

на корпоративні права, на можливість брати участь в управлінні та розподілі прибутків, майна.

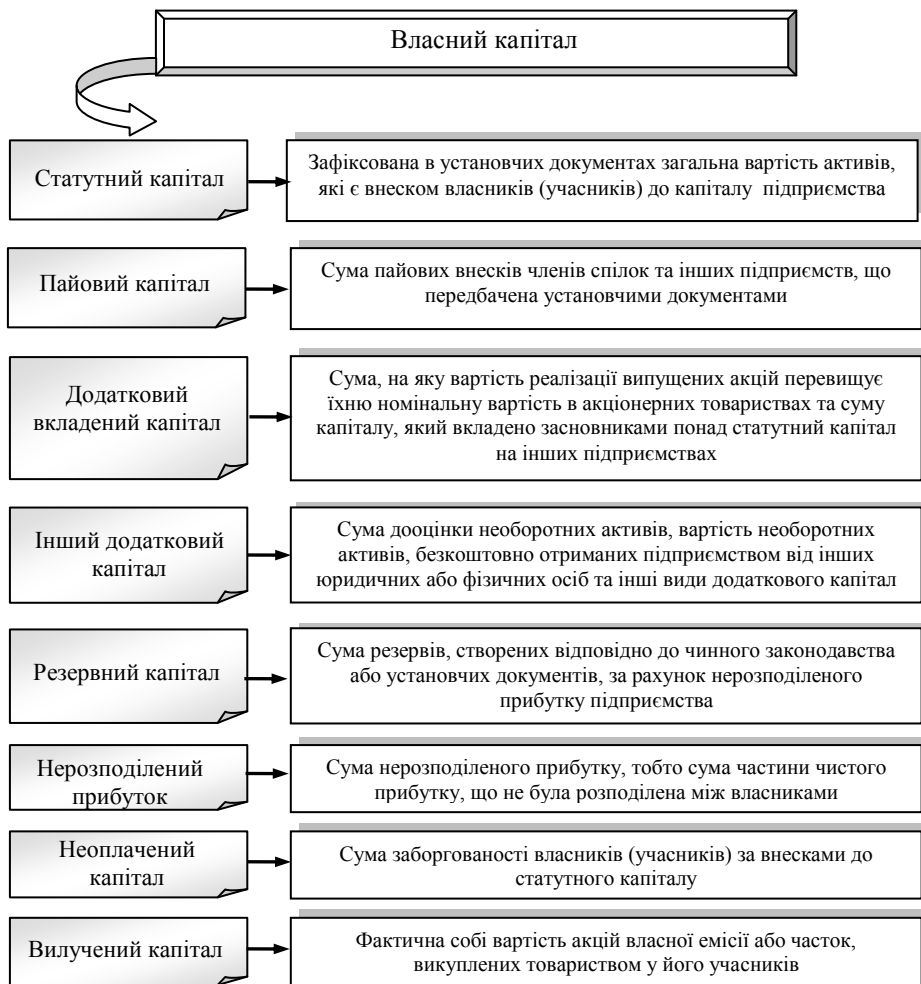


Рис.11.2. Складові власного капіталу

Важливе значення має оцінка елементів власного капіталу, яка повинна дорівнювати оцінці тих активів, з якими вони пов'язані (див. табл. 11.2).

Таблиця 11.2

Оцінка елементів власного капіталу

Елементи капіталу	Оцінка
1	2
Оплачений (вкладений) капітал	Дорівнює оцінці вкладених в обмін на корпоративні права активів, за вирахуванням облікової вартості активів, витрачених на викуп корпоративних прав самим підприємством
<i>у тому числі складові оплаченого капіталу:</i>	
Статутний (пайовий) капітал	Дорівнює номінальній сумі зареєстрованого статутного (пайового) капіталу
Додатково вкладений капітал	Різниця між оцінкою вкладеного капіталу та номінальною вартістю статутного капіталу
Неоплачений капітал	Дорівнює вартості неоплаченого статутного капіталу
Вилучений капітал	Дорівнює собівартості викуплених самим товариством акцій (часток, паїв), тобто фактичній вартості їх придбання
Інший додатковий капітал	Дорівнює обліковій оцінці елементів, що з ним пов'язані
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Визначається наростаючим підсумком за весь період існування підприємства і дорівнює оцінці результату його діяльності за вирахуванням: - суми оцінки всіх активів, що розподілялись між власниками (акціонерами, учасниками) як дохід від корпоративних прав (дивіденди та інші вилучення прибутку); - сум, на які накладена заборона щодо розподілу між власниками
Резервний капітал	Розмір резервного капіталу передбачено статутом або законодавством

11.2. Документальне забезпечення господарських операцій з обліку власного капіталу

Важливим засобом контролю за правильним формуванням та використанням власного капіталу підприємства є суцільна й безперервна реєстрація в документах даних про всі господарські операції. Це відбувається з допомогою принципу превалювання сутності над формою, який передбачає, що господарські операції, пов'язані з формуванням, змінами та використанням власного капіталу, обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Організація обліку статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України та припиняється в день вибуття з цього реєстру, банкрутства, реорганізації тощо.

Внески до статутного капіталу підприємства оформлюються засновницьким описом майна, який є первинним документом, що підтверджує внесення часток засновників (табл. 11.4).

Таблиця 11.4

Засновницький опис майна підприємства

№	Назва майна	Коротка характеристика майна	Документ, що засвідчує право власності	Од. виміру	Кількість	Ціна за од.	Вартість	Хто вніс	Підпис
1	Авто-мобіль	Придатний для використання	Договір купівлі	шт	один	45тис	45тис	Яків Н.М	

Сума прописом _____
 На відповідальне зберігання перераховані цінності прийняв _____

Таблиця 11.6

Документи, які підтверджують рух статутного та додаткового капіталу

Рух капіталу	Документи, що підтверджують рух
1	2
Створення статутного, пайового капіталу	Статут, Постанова облспоживспілки, інвентаризаційні описи, накладні, прибуткові касові ордери, акти прийому-передачі, акти оцінки
Збільшення статутного, пайового капіталу	Рішення загальних зборів пайовиків, розрахунок бухгалтерії
Збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових внесків учасників	Статут, накладні, прибуткові касові ордери, акти прийому-передачі, акти оцінки
Повернення часток членам споживчих товариств у випадку їх виходу із складу товариства	Рішення загальних зборів пайовиків, видаткові касові ордери, накладні, акти прийому-передачі
Покриття збитків за рахунок статутного, пайового капіталу	Рішення загальних зборів пайовиків, розрахунок бухгалтерії
Збільшення пайового капіталу за рахунок прибутку	Рішення загальних зборів пайовиків, розрахунок бухгалтерії
Зменшення статутного капіталу за рахунок збільшення пайового	Рішення загальних зборів пайовиків

Дані первинного обліку узагальнюються та систематизуються у зведених регістрах обліку. При використанні 1-С Бухгалтерія зведеними регістрами є аналізи рахунків. Інформація з аналізів рахунків переноситься в оборотно-сальдову відомість. На основі даних оборотно-сальдової відомості складається баланс, а на основі аналізів рахунків – Звіт про фінансові результати та Звіт про власний капітал підприємства.

11.3. Облік складових власного капіталу

Статутний капітал – це складова вкладеного зареєстрованого капіталу.

Види вкладів до статутного капіталу:

- кошти, у тому числі в іноземній валюті;
- рухоме майно (верстати, обладнання, оргтехніка, інвентар, сировина, продукція, автомобілі та інші матеріальні цінності, які можна вільно переміщувати в просторі і які не обмежені для обігу на території України);
- нерухоме майно (будівлі, споруди, будинки, квартири, земельні ділянки, інші об'єкти, переміщення яких неможливо без їх знецінення та зміни їх призначення);
- права користування майном;
- права користування землею, водою та іншими природними ресурсами;
- майнові права на об'єкти інтелектуальної власності (літературні та художні твори, комп'ютерні програми і бази даних, винаходи, корисні моделі, торгові марки тощо);
- майнові права (права вимоги);
- цінні папери (акції, облігації, ощадні та інвестиційні сертифікати).

Не можна вносити до статутного капіталу:

- бюджетні кошти;
- кошти, отримані в кредит і під заставу (майно, яке знаходиться у заставі);
- до статутного капіталу госптовариств – векселі;
- до статутного капіталу госптовариств – права на земельну частку (пай) до 1 січня 2007 року;
- до статутного капіталу госптовариства – емітовані ним же облігації;
- земельні ділянки, призначені для ведення селянського (фермерського) господарства та іншого товарного сільськогосподарського виробництва;

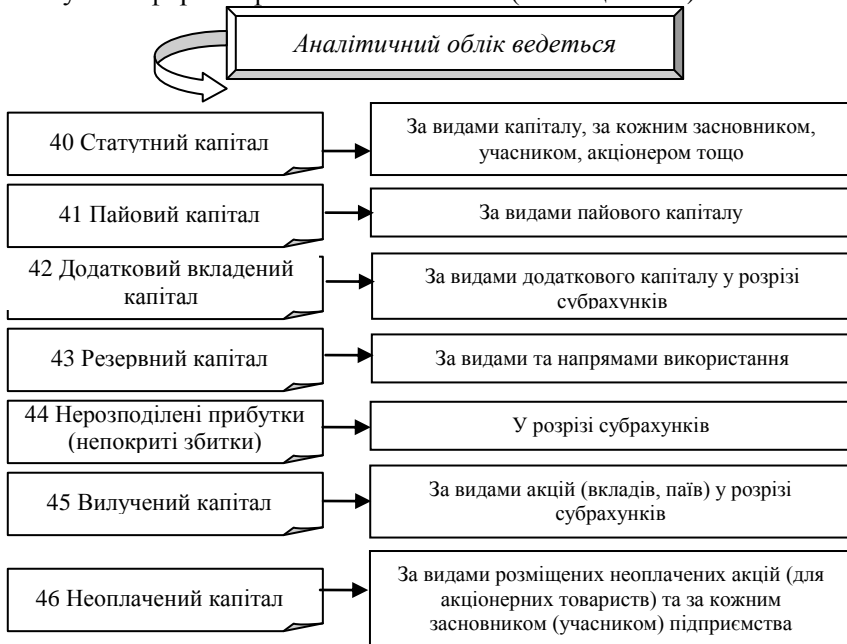
- особисті немайнові права інтелектуальної власності;
- майно, обмежене для обігу на території України.

11.4. Аналітичний і синтетичний облік власного капіталу та розкриття інформації у фінансовій звітності

Аналітичний облік власного капіталу за рахунками ведеться за видами капіталу (рис.11.13).

У регістрах при журнальній формі ведення бухгалтерського обліку операції з обліку власного капіталу відображаються в Журналі 7. Записи до цього журналу здійснюються на підставі відомостей аналітичного обліку чи безпосередньо на підставі первинних документів.

Інформація про наявність і рух власного капіталу відображається в наступних формах фінансової звітності (таблиця 11.6.)



- 40 Статутний капітал
- 41 Пайовий капітал
- 42 Додатковий вкладений капітал
- 43 Резервний капітал
- 44 Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)
- 45 Вилучений капітал
- 46 Неоплачений капітал

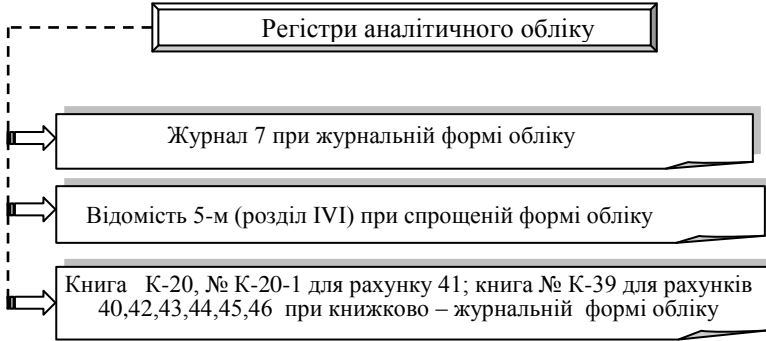


Рис.11.13. Регістри аналітичного обліку

Таблиця 11.6

Розкриття інформації за рахунками для обліку власного капіталу у фінансовій звітності

Код та назва рахунку, субрахунку	Форма фінансової звітності		
	Назва форми	Назва рядка	Код рядка
40 «Статутний капітал»	Баланс	Статутний капітал	300
	Звіт про власний капітал	Графа 3	-
41 «Пайовий капітал»	Баланс	Пайовий капітал	310
	Звіт про власний капітал	Графа 4	-
42 «Додатковий капітал»	Баланс	Додатковий вкладений капітал	320
		Інший додатковий капітал	330
	Звіт про власний капітал	Графи 5,6	-
43 «Резервний капітал»	Баланс	Резервний капітал	340
	Звіт про власний капітал	Графа 7	-
44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	Баланс	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	350
	Звіт про власний капітал	Графа 8	-
45 «Вилучений капітал»	Баланс	Вилучений капітал	370
	Звіт про власний капітал	Графа 10	-
46 «Неоплачений капітал»	Баланс	Неоплачений капітал	360
	Звіт про власний капітал	Графа 9	-

У Примітках до річної фінансової звітності наводиться наступна інформація про власний капітал:

- загальна кількість та номінальна вартість акцій, на які передбачається здійснити передоплату;
- загальна сума коштів, одержаних у ході передоплати на акції;
- акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями;
- накопичена сума дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями.

Контрольні запитання:

1. Чим обумовлено затвердження мінімального розміру статутного капіталу акціонерних товариств, чи доцільно його збільшувати (зменшувати)?

2. Чому, на Вашу думку, для нерозподіленого прибутку і непокритого збитку передбачено один рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)»?

3. Обґрунтуйте відсутність типових форм первинних документів для обліку операцій з власним капіталом.

4. Що таке власний капітал?

5. Наведіть формулу власного капіталу.

6. На якому рахунку відображається частка несплаченого статутного капіталу?

7. Що таке статутний капітал?

8. Чим відрізняється реєстрований і нереєстрований капітал?

9. Що таке резервний капітал?

10. Які складові власного капіталу?

11. Чим відрізняється пайовий капітал від статутного?

12. Що включає пайовий капітал?

13. Як впливає частка несплаченого капіталу на величину власного капіталу?

14. Як впливає величина вилученого капіталу на розмір власного капіталу?

15. Як впливає збиток на розмір власного капіталу?

16. За яких умов відбувається збільшення власного капіталу?

17. Як впливає на величину статутного капіталу збільшення номінальної вартості акцій?

18. Що таке емісійний дохід?

Тема 12

Облік фінансових інвестицій

Питання до розгляду:

- 12.1. Визначення та класифікація фінансових інвестицій
- 12.2. Первинний облік фінансових інвестицій
- 12.3. Синтетичний та аналітичний облік фінансових інвестицій

Ключові терміни: інвестиції, фінансові інвестиції, акції, облигації, дивіденди, емісія, номінальна вартість акції, метод участі в капіталі, інвестор, асоційоване підприємство, дочірнє підприємство.

Первинні документи: прибутково-видаткова накладна на бланки суворої звітності, акт на списання використаних бланків.

Інші документи: акція, облигація, установчий договір, сертифікат акції, прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності.

Нормативно-правове забезпечення:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

12.1. Визначення та класифікація фінансових інвестицій

Інвестування лежить в основі функціонування сучасної економіки, інтегруючи інтереси і ресурси громадян, фірм та держави з метою ефективного соціально-економічного розвитку. У найбільш широкій трактовці інвестиції є вкладенням в капітал з метою наступного його збільшення або збереження.



Рис. 12.1. Види інвестиційної діяльності, які залежать від джерела інвестування

Суб'єкти інвестиційної діяльності мають право об'єднувати кошти для здійснення спільного інвестування. Інвестори можуть виступати в ролі замовників, вкладників, кредиторів, покупців, а також виконувати інші функції учасників інвестиційного процесу. У випадку, коли замовник не є інвестором, то він наділяється правами володіння, користування й розпорядження інвестиціями на період і на умовах, які визначаються договором між учасниками інвестиційного процесу.

Якщо користувач об'єкта інвестиційної діяльності є орендарем чи лізингоотримувачем, тобто не є інвестором, то взаємовідносини між ними реалізуються шляхом угоди про інвестування. Суб'єкти інвестиційної діяльності можуть також поєднувати функції двох або кількох учасників. Усі інвестори мають права на здійснення інвестиційної діяльності.

Учасники інвестиційної діяльності повинні мати у своєму розпорядженні ліцензію або сертифікат на право її здійснення.

Об'єктом інвестиційної діяльності може бути будь-яке майно. Перелік об'єктів поданий на рис. 12.3.

Основною метою інвестиційної діяльності є забезпечення найбільш ефективних шляхів реалізації інвестиційної стратегії фірми чи підприємства на окремих етапах їх розвитку.

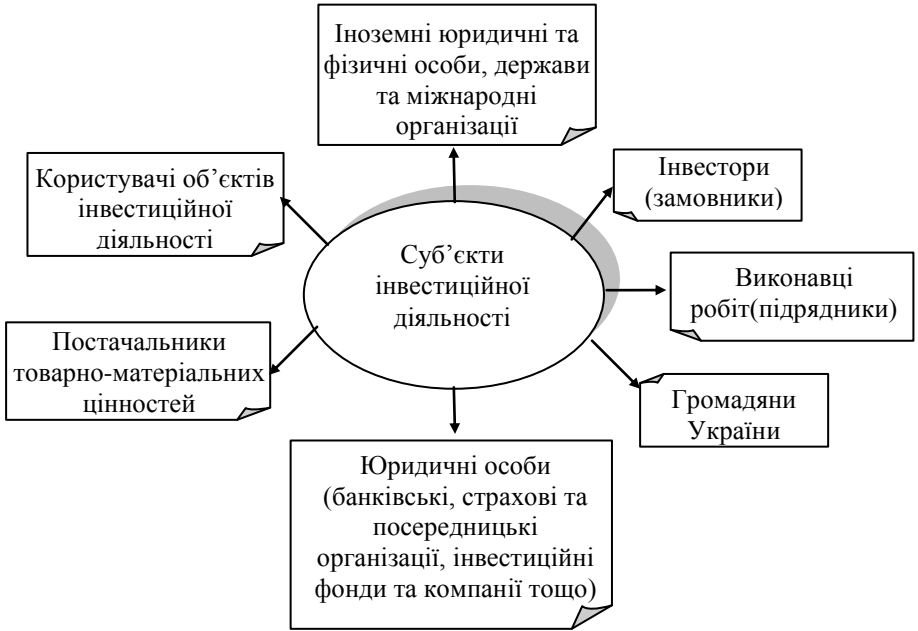


Рис. 12.2. Суб'єкти інвестиційної діяльності



Рис.12.3. Об'єкти інвестиційної діяльності

У процесі реалізації основної мети інвестиційна діяльність спрямована на вирішення найважливіших завдань розвитку економіки

– на забезпечення високих темпів економічного розвитку підприємств при достатній їхній фінансовій стійкості.

I. Бланк пропонує найбільш комплексну класифікацію інвестицій (табл. 12.1).

Таблиця 12.1

Класифікація інвестицій

Класифікаційні ознаки	Види інвестицій	Характеристика
1	2	3
1. За об'єктами вкладення	Реальні	Вкладення коштів у реальні активи як матеріальні, так і нематеріальні, тобто виробництво, реконструкція, будівництво, модернізація певних потужностей, переоснащення виробництва.
	Фінансові	Вкладення коштів у різні фінансові інструменти, переважно у цінні папери
2. За рівнем ризику	Безризикові	Вкладення коштів у об'єкти інвестування, за якими відсутній реальний ризик втрати капіталу і майже гарантовано отримання розрахункової суми інвестиційного доходу
	Ризикові	Передбачає можливість втрати прибутку або всієї суми інвестованого капіталу
	Венчурні	Пов'язане з кредитуванням і фінансуванням науково-технічних розробок і винаходів, також характеризується найвищим ступенем ризику
3. За суб'єктами інвестування	Вітчизняні	Характеризують вкладення капіталу резидентами, тобто юридичними або фізичними особами, даної країни в об'єкти інвестування, які знаходяться на її території
	Іноземні	Передбачають вкладення капіталу нерезидентами в об'єкти (інструменти) інвестування даної країни

1	2	3
4. За характером участі в інвестуванні	Прямі	Передбачають пряму участь інвестора у виборі об'єктів інвестування і вкладення капіталу. Вони здійснюються шляхом безпосереднього вкладення капіталу до статутних капіталів інших підприємств. Пряме інвестування здійснюють в основному досвідчені інвестори, які повністю проінформовані про об'єкти інвестування

	Непрямі (портфельні)	Передбачають вкладення капіталу інвестора, опосередковане іншими особами (фінансовими посередниками)
5. За періодом інвестування	Короткострокові	Характеризують вкладення капіталу на період до одного року (короткострокові депозитні вклади, векселі, короткострокові облигації)
	Довгострокові	Характеризують вкладення капіталу на період більше одного року (реальні інвестиції, пов'язані з процесом виробництва)
6. За формами власності капіталу, що інвестується	Приватні	Характеризують вкладення коштів фізичних і юридичних осіб
	Державні	Характеризують вкладення капіталу державних підприємств, а також коштів державного бюджету різних рівнів і державних позабюджетних фондів
	Іноземні	
	Спільні	

При детальному вивченні усіх класифікацій можна виділити ту класифікацію інвестицій, яка найбільш придатна для використання на підприємстві (рис. 12.5).

Перевагою даної класифікації перед іншими полягає в тому, що вона дає справжнє уявлення про мету підприємства щодо інвестицій та характеризує інвестиційний портфель підприємства.

Наведена класифікація інвестицій підприємства відображає найбільш суттєві їх ознаки. Виділення й уточнення класифікаційних ознак та основних видів інвестицій дозволяє визначити основні об'єкти аналізу інвестиційної діяльності підприємства.

Важливим для аналізу є функціональне призначення інвестицій (на дослідження, на рекламу і т. д.), цільове спрямування інвестицій (на оновлення, модернізацію, розширення, реконструкцію), галузева територіальна характеристика їх розміщення.

Для суб'єкта інвестування важливою є інформація про етап і структуру інвестиційного ринку, потенційних і реальних інвесторів, форми інвестування та повернення інвестованого капіталу, можливий вихід з інвестиційного проекту.

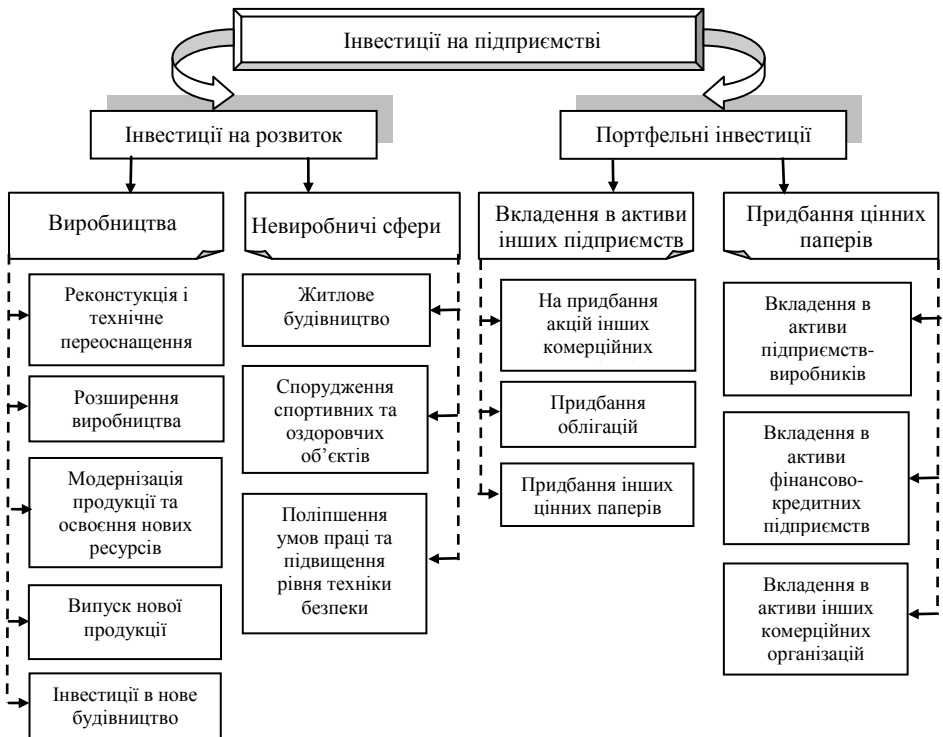


Рис. 12.5. Класифікація інвестицій на підприємстві

12.2. Первинний облік фінансових інвестицій

Однією з умов правильного здійснення бухгалтерського обліку є наявність і достовірність первинних документів, оскільки саме вони відображають факт здійснення господарських операцій. На їх підставі здійснюються бухгалтерські записи у аналітичному та синтетичному обліку, від правильності яких залежить якість складання фінансової звітності. Документообіг представляє собою комбінацію та послідовність первинних документів, який складається для кожного розділу бухгалтерського обліку. Підприємство самостійно визначає форму та необхідні реквізити документу з обов'язковою наявністю обов'язкових реквізитів.

Умовно, весь документообіг з фінансових інвестицій можна поділити:

- 1) надходження фінансових інвестицій;
- 2) переоцінка фінансових інвестицій;
- 3) нарахування та одержання відсотків за інвестиціями;

4) погашення і реалізація фінансових інвестицій.

Відповідно до цього кожний етап обліку буде оформлюватися документами, які складаються відповідно до змісту господарської операції.

При придбанні, перепродажу цінних паперів з каси або поточного рахунку підставою для здійснення записів в бухгалтерському обліку є прибутковий касовий ордер чи виписка банку. Якщо вартість придбаних (перепроданих) цінних паперів (таких як облігації та інші аналогічні цінні папери) вища або нижча від їх номінальної вартості, додатково складається довідка бухгалтерії, в якій зазначається списання або донарахування частини різниці між купівельною та номінальною вартістю (по розрахунку) цінного паперу.

За кожним пакетом придбаних цінних паперів в 2-х примірниках складається реєстр, який повинен мати наступні *обов'язкові реквізити*:

- найменування емітенту;
- номінальну ціну цінного паперу;
- купівельну вартість;
- номер, серію тощо;
- загальну кількість;
- дату купівлі;
- дату продажу.

Усі цінні папери мають зберігатися у вогнетривких шафах, сейфах. За відсутності необхідних умов їх можна здати на зберігання до банку. Матеріальна відповідальність за їх збереження покладається на касира або особу, яка виконує його обов'язки.

Всі цінні папери описуються в Книзі обліку цінних паперів, яка повинна бути зброшурована, скріплена печаткою підприємства та підписами керівника та головного бухгалтера, сторінки пронумеровані. Виправлення в Книгу можуть вноситися лише з дозволу керівника та головного бухгалтера із зазначенням дати виправлень.

12.3. Синтетичний та аналітичний облік фінансових інвестицій

Бухгалтерський облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів ведеться на *рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції»*. За дебетом рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції» відображається придбання (надходження)

еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій, за кредитом, зменшення їх вартості та вибуття (рис. 12.8).

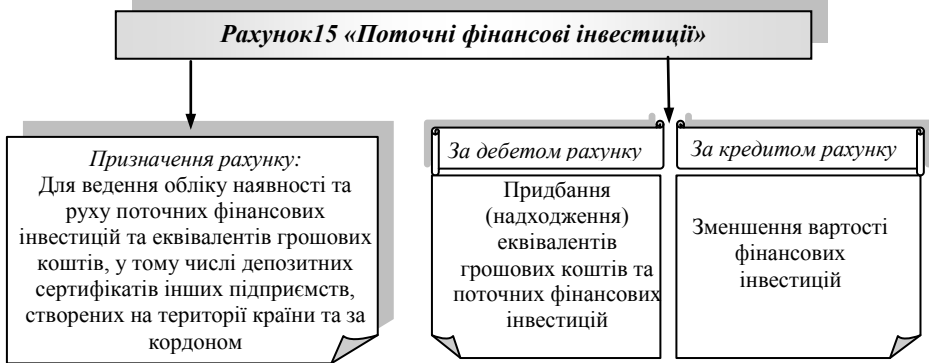


Рис. 12.8. Призначення та побудова рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції»

Рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції» має такі субрахунки:

- 351 «Еквіваленти грошових коштів»;
- 352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

Для обліку довгострокових інвестицій використовується *рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»*. Рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном (рис. 12.9).

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

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» має такі субрахунки:

- 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;
- 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;
- 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

Пов'язані сторони – це особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу, або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових та оперативних рішень іншою стороною.

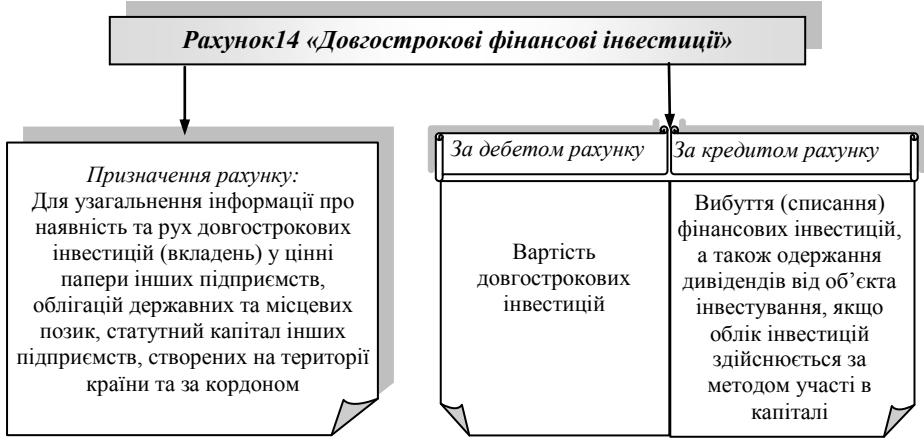


Рис. 12.9. Призначення та побудова рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

Аналітичний облік здійснюється за видами фінансових інвестицій та об'єктами інвестування. При цьому повинна забезпечуватись можливість отримання інформації про фінансові вкладення в об'єкти як на території України, так і за кордоном.

Аналітичний облік цінних паперів:

- *Акції* – за акціонерними товариствами та видами акцій із зазначенням номінальної та фактичної (облікової) вартості.
- *Акції іноземних акціонерних товариств* – за акціонерними товариствами та видами акцій в гривнях та в іноземній валюті, в якій вони випущені.
- *Депозитні сертифікати* – за установами банків та строків відшкодування грошових коштів.
- *Облігації* – за строками, видами та емітентами, із забезпеченням можливості одержання даних про фінансові вкладення в країні і за кордоном, а також у національній та іноземній валюті.

Аналітичний облік ощадних сертифікатів ведуть за банками, які видали сертифікати.

Контрольні запитання:

1. Чому, на Вашу думку, методи обліку фінансових інвестицій в асоційовані та дочірні підприємства однакові?
2. В чому полягає суть методу амортизованої собівартості фінансових інвестицій виходячи тільки з його назви?
3. Обґрунтуйте основні відмінності капітальних і фінансових інвестицій.

Тема 13

Облік витрат діяльності підприємства



Питання до розгляду:

- 13.1. Облік витрат на виробництво продукції
- 13.2. Облік готової продукції та її реалізації
- 13.3. Облік адміністративних витрат
- 13.4. Облік витрат на збут
- 13.5. Облік інших операційних витрат
- 13.6. Облік фінансових витрат
- 13.7. Облік витрат, що виникають в ході інвестиційної діяльності
- 13.8. Облік надзвичайних витрат

Ключові терміни: звичайна діяльність, надзвичайна діяльність, операційна діяльність, фінансова діяльність, інвестиційна діяльність, витрати, витрати виробництва, операційні витрати, собівартість, матеріальні витрати, витрати на оплату праці, загально виробничі витрати, загальногосподарські витрати, операційні витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, надзвичайні витрати, прямі витрати, непрямі витрати, витрати діяльності, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі.

Первинні та інші документи: документи з обліку запасів, нарахування заробітної плати, амортизації та використання основних засобів, розрахунки та довідки бухгалтерії, інші.

Нормативно-правове забезпечення:

1. Закони України «Про підприємництво», «Про підприємства в Україні», «Про господарські товариства», «Про власність», «Про оплату праці», «Про відпустки», «Про оподаткування прибутку підприємств», «Про податок на додану вартість», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

2. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку;

3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 року № 47.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 19.01.00 р.

5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція щодо його застосування.

13.1. Облік витрат на виробництво продукції

Витрати виробництва – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва з відповідними нарахуваннями на неї, та ін.). Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Собівартість – грошовий вираз безпосередніх затрат підприємства, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

Основними завданнями обліку витрат на виробництво є:

1. облік і контроль за випуском продукції по обсягу, асортименту і якості;
2. облік витрат на виробництво і контроль за виконанням кошторису витрат;
3. калькулювання собівартості і контроль за виконанням плану собівартості;
4. виявлення невикористаних резервів, боротьба із безгосподарністю, втратами від браку і непродуктивних витрат.

Місця виникнення витрат – це структурні підрозділи, в яких відбувається споживання ресурсів у виробничих, збутових, адміністративних та інших цілях, пов'язаних з оборотом коштів підприємства.

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

В певному періоді витрати визнаються одночасно з доходом, для отримання якого вони здійсненні. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

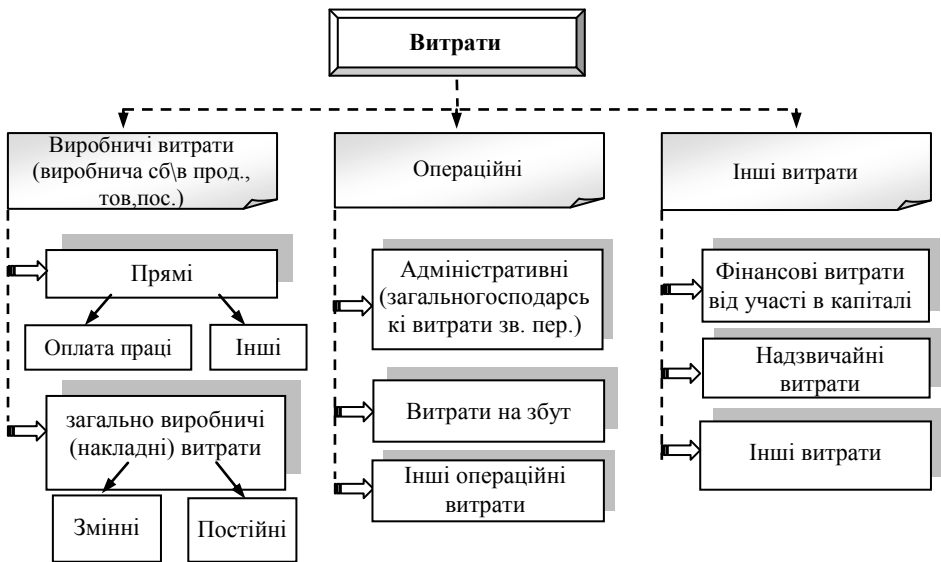


Рис.13.1. Класифікація витрат

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.

За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі та непрямі.

Прямими витратами називають економічно однорідні витрати, що відносяться на собівартість конкретного виду продукції прямо, безпосередньо у відповідності з обґрунтованими нормами та нормативами. До них відносяться витрати на сировину та основні матеріали, заробітна плата робітників основного виробництва, відрахування на соціальні заходи від заробітної плати робітників тощо.

Непрямими витратами називають витрати, які неможливо розрахувати по окремих видах продукції за ознакою прямої приналежності оскільки вони пов'язані з виготовленням декількох видів продукції або з різними стадіями її обробки. Їх включають до собівартості конкретних видів продукції шляхом розподілу пропорційно до будь-якої умовної бази.

До непрямих відносять витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання на підготовку та освоєння виробництва, втрати від браку, загальновиробничі, адміністративні та інші виробничі витрати.

Згідно зі Стандартом 16 «Витрати» до виробничої собівартості продукції включаються такі статті:

- прямі матеріальні витрати (п.12);
- прямі витрати на оплату праці (п.13);
- інші прямі витрати (п.14);
- загальновиробничі витрати (п.15);
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати (п.16).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. До *змінних* належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюються прямо (чи майже прямо) пропорційно до зміни обсягу виробництва. До *постійних* – витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (чи майже незмінними при зміні обсягів виробництва). Перелік та склад постійних та змінних витрат встановлюється підприємством самостійно.

Витрати операційної діяльності за *економічним змістом* поділяються на елементи. До таких елементів, які в своїй основі далі не діляться, відносять:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво призначено рахунок 23 «Виробництво» і рахунки класу 9 «Витрати діяльності» (рис 13.2).



Рис. 13.2. Загальна схема організації обліку витрат виробництва

На Дт рах.23 «Виробництво» групуються всі витрати, що складають собівартість основної продукції. На Кт – собівартість готової продукції, вартість повернутих на склади матеріальних цінностей, відходів, тощо. Рах.23 може мати такі субрахунки: 231 – основне виробництво; 232 – допоміжне виробництво (обслуговують основне виробництво – котельня, транспортний і ремонтний цех).

Рахунок 23 «Виробництво» після відображення господарських операцій виглядає наступним чином (рис.13.3).

Дебет	Кредит
<i>Сальдо на початок звітного періоду (незавершене виробництво)</i>	- Вартість повернутих на склади матеріальних цінностей, зворотних відходів, побічної продукції, супутньої продукції, одержаних у процесі виробництва цінностей
Виробничі витрати за звітний період	Брак у виробництві (собівартість забракованих виробів і витрат на виправлення браку)
- Брак у виробництві (технологічний)	- Фактична собівартість готової продукції основного виробництва
Оборот по дебету рахунка	Оборот по кредиту рахунка
<i>Сальдо на початок нового звітного періоду (незавершене виробництво)</i>	

Рис.13.3. Схема рахунка 23

Незавершене виробництво – являє собою продукцію, роботи і послуги, які не пройшли всіх стадій технологічного процесу і, як наслідок, є недоукомплектованими або такими, що не пройшли відповідного технічного контролю.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку виробництва представлено у табл.13.2.

Таблиця 13.2

Бухгалтерські проводки з обліку витрат виробництва

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Відпущено на потреби виробництва виробничі запаси, МШП (лімітно-забірна картка)	23	20, 22
2.	Нараховано з/п виробничим робітникам та проведено відрахування на соціальне страхування згідно з чинним законодавством (розрахунок бухгалтерії)	23	66, 65
3.	Нараховано амортизацію основних засобів, нематеріальних активів, що використовуються для потреб виробництва	23	13
4.	Акцептовано рахунок постачальника за послуги, надані для потреб виробництва (вода, енергія, зв'язок)	23	63
5.	Включено до собівартості продукції, робіт, послуг відповідну частку загальновиробничих витрат	23	91

6.	Оприбутковано готову продукцію, напівфабрикати власного виробництва	26, 25	23
7.	Відображено вартість наданих на сторону послуг, виконаних робіт	903	23

Узагальнення інформації про собівартість реалізації готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг ведеться на рахунку 90 «Собівартість реалізації».

За дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» на підставі бухгалтерських довідок (розрахунків), накладних, рахунків відображається собівартість реалізованої готової продукції, товарів, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати», яке оформляється довідкою бухгалтерії.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду – 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Дані рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображаються в журналі 5 (5А).

У журналі 5 відображаються дані за дебетом рахунку 23 «Виробництво» та всіх рахунків дев'ятого класу (90, 91, 92, 93, 94 та 99) у кореспонденції з кредитом рахунків, які формують собівартість продукції (прямі та загальновиробничі витрати), а також тих, які переносяться з інших журналів.

У випадках, коли підприємство веде облік витрат за елементами, необхідно використовувати для узагальнення витрат журнал 5А. Цей журнал відрізняється від журналу 5 тим, що в ньому в розділі III Б відображаються витрати за елементами.

Облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, ділянками, відділеннями, бригадами й іншими підрозділами основного та допоміжного виробництва, а також витрат на утримання та експлуатацію машин і устаткування ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення, тобто списуються на витрати виробництва (за дебетом рахунку 23 «Виробництво») щомісяця у повному обсязі (23-91).

13.2. Облік готової продукції та її реалізації

Готовою вважається *продукція* повністю закінчена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки), відповідає діючим стандартам або затвердженим технічним умовам (має сертифікат чи інший документ, що засвідчує її якість), прийнята відділом технічного контролю підприємства та здана на склад або ж прийнята замовником (якщо готова продукція здається на місці) відповідно до затвердженого порядку її приймання (оформлена встановленими здавальними документами).

При організації обліку продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію групують за формою, ступенем готовності та технологічною складністю (рис. 13.6).

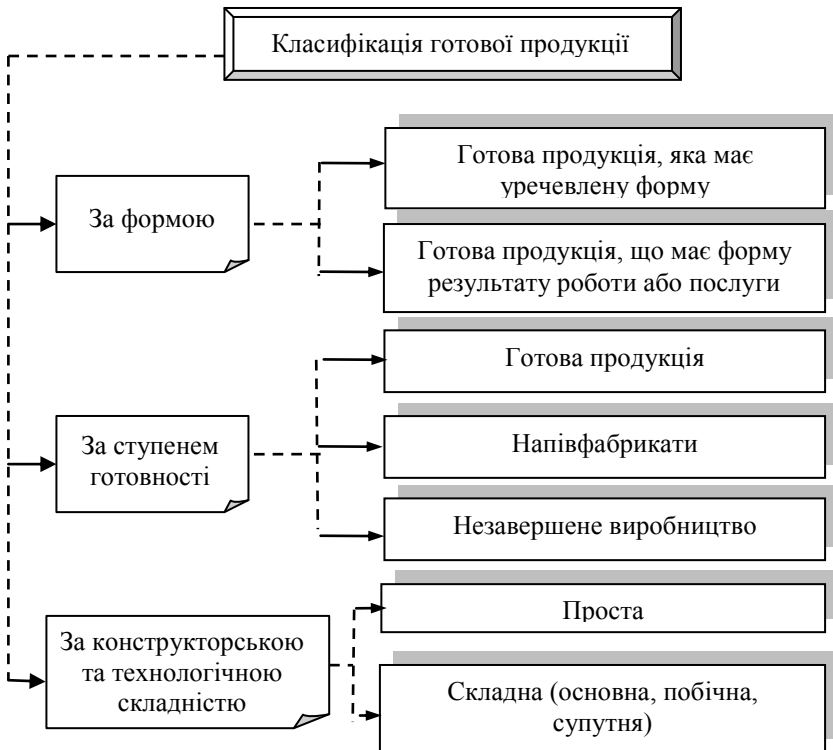


Рис.13.6. Класифікація готової продукції за її характером

За технологічною складністю продукцію поділяють на просту та складну. При цьому вона може бути основною, побічною або

супутньою. За своїми технічними й іншими характеристиками побічна та супутня продукція майже не відрізняється від основної, тому їх кількісні та якісні параметри визначають аналогічно основній продукції.

Супутня продукція – це продукція, отримана в одному технологічному циклі (процесі) одночасно з основною. За якістю вона відповідає стандартам і призначена для подальшої обробки або відпуску споживачам. Супутня продукція як вихідний елемент виробничого процесу має якісні та кількісні параметри, які повинні одержати вартісну характеристику.

Побічна продукція – це продукція, яка іноді утворюється в комплексних виробництвах при виробництві основної і, на відміну від супутньої, не потребує додаткових витрат.

У поточному обліку продукція (роботи, послуги) групується за укрупненими позиціями: вироби основного виробництва; товари широкого вжитку, вироблені з відходів; запасні частини; виконані роботи та надані послуги.

В бухгалтерському обліку готова продукція повинна оцінюватись відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» за первісною вартістю. Але оскільки вартість продукції може бути визначена лише після збирання усіх витрат і калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції для визначення її вартісних характеристик. При визначенні первісної вартості продукції (робіт, послуг) керуються також П(С)БО 16 «Витрати».

Порядок формування первісної вартості готової продукції наведено на рис. 13.7.

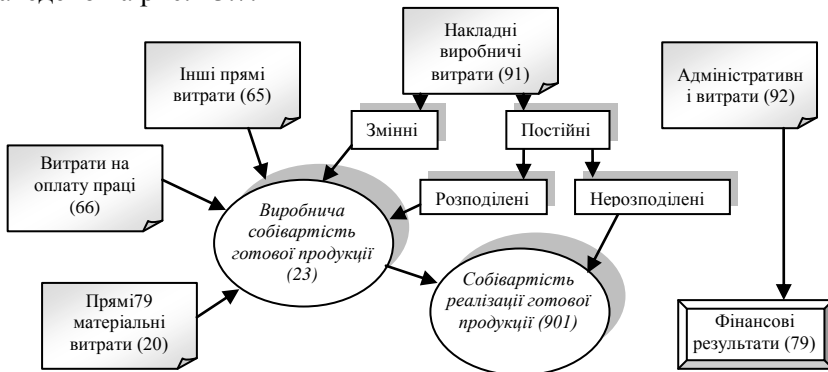


Рис. 13.7. Порядок формування первісної вартості готової продукції

Оприбуткування готової продукції з виробництва на склад відображається в різних документах:

- 1) накладних;
- 2) актах;
- 3) відомостях випуску продукції.

Працівник складу відображає дані про готову продукцію у картках складського обліку або Книзі в тому ж порядку, що й про виробничі запаси, після чого первинні документи передаються до бухгалтерії.

Для звірки даних складського обліку готової продукції з даними бухгалтерського обліку складається Книга залишків готової продукції, до якої переносяться залишки з карток чи Книг складського обліку. Працівник бухгалтерії проставляє облікові ціни (планові, договірні) та визначає залишки за кожним видом, сортом готової продукції у грошовому вимірнику. Деякі підприємства ведуть оборотні відомості руху майна.

Водночас можливий інший підхід (здебільшого на малих підприємствах, фермерських господарствах тощо), коли готова продукція не передається на склад, а нагромаджується безпосередньо в цехах, звідки її відвантажують або передають покупцеві. У такому разі оформлюються наступні документи та використовуються бухгалтерські рахунки (див. рис. 13.5).

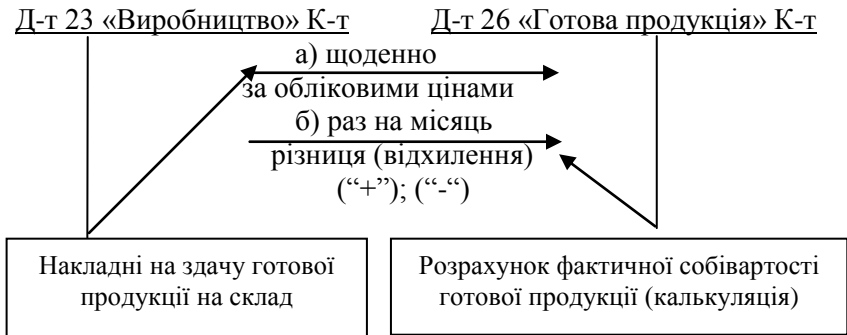


Рис. 13.5. Облік випуску готової продукції, що здається на склад і має кількісні та якісні характеристики.

Побудова обліку готової продукції можлива за різними варіантами. Продукція, яка має кількісні, якісні та вартісні характеристики, може бути здана на склад, звідки відбувається її відвантаження та реалізація.

Продукція, яка не має кількісних характеристик, – виконана робота, надана послуга (посередництво) або великогабаритні вироби – будинок, пароплав тощо, – безпосередньо передається з виробництва покупцеві (замовникові), і тому факт випуску відображається в бухгалтерському обліку наступним чином (рис. 13.6).

Коли продукція є унікальною (пароплав, будинок тощо), то відповідний випуск (передача замовнику) оформлюється документами та відображається наступним записом (рис. 13.7).



Рис. 13.6. Облік випуску готової продукції, що не здається на склад і не має кількісних та якісних характеристик.

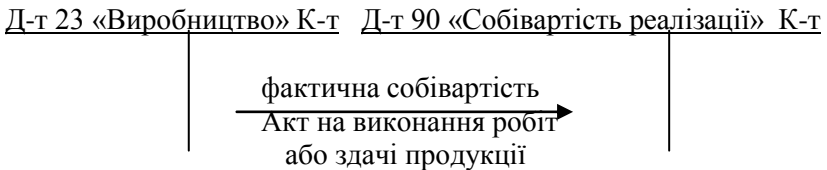


Рис. 13.7. Облік випуску готової продукції, яка не здається на склад.

Відпуск (відвантаження) продукції покупцю оформлюється:

- 1) видатковими накладними;
- 2) приймально-здавальними актами із зазначенням номера накладної і дати оформлення, номера та дати договору, назви і реквізитів замовника, одиниць виміру, кількості, оптової ціни та вартості.

13.3. Облік адміністративних витрат

Адміністративними є витрати, пов'язані із обслуговуванням виробництва і управлінням ним в масштабі всього підприємства. До адміністративних витрат відносяться такі витрати:

- загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого адміністративного персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, 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 призначення;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; інші витрати адміністративного призначення.

Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства відображаються на рахунку 92 «Адміністративні витрати». Рахунок 92 є активним, витратним, призначений для обліку господарських процесів.

Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат або в розрізі елементів витрат, передбачених кошторисом.

Списання адміністративних витрат на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

13.4. Облік витрат на збут

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

- витрати матеріалів для пакування готової продукції на складах;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам підрозділу, що забезпечують збут;

- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- 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;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

У торговельних організаціях до складу витрат на збут включаються частина витрат обігу, за винятком адміністративних витрат, інших операційних витрат, фінансових витрат.

Облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг, ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут». Рахунок 93 є активним, витратним, призначеним для обліку господарських процесів.

Аналітичний облік витрат на збут ведеться у відомостях в розрізі статей витрат та за економічними елементами. При організації обліку за центрами витрат відповідні регістри ведуть в розрізі складів і служб, пов'язаних зі збутом готової продукції.

Первинними документами при відображенні накопичення витрат на збут є накладна, рахунок, ВКО, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання витрат на збут на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

13.5. Облік інших операційних витрат

До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю в еквіваленті, вираженому в грошовій одиниці України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- 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; недостачі і втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пені, неустойка;
- витрати на виплати матеріальної допомоги, утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності. Для обліку інших витрат операційної діяльності використовують рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності». Рахунок 94 є активним, витратним, призначений для обліку господарських процесів. На рахунку 94 ведеться облік, витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Первинними документами обліку інших витрат операційної діяльності є накладна, акт про оцінку, інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, розрахунок бухгалтерії. Списання інших витрат операційної діяльності на фінансові результати оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

13.6. Облік фінансових витрат

Крім операційної діяльності (основної діяльності підприємства, а також інших видів діяльності, ще не є інвестиційною або фінансовою діяльністю), підприємство може здійснювати фінансову діяльність. Під *фінансовою діяльністю* розуміють діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. У результаті такої діяльності виникають фінансові витрати.

До фінансових витрат відносяться витрати н» проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

Облік витрат фінансової діяльності ведеться на рахунку 95 «Фінансові витрати», який є активним, призначений для обліку господарських процесів та витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків за користування кредитами банків, випуском, триманням і обігом цінних паперів (у т.ч. відсотки за випущеними

облігаціями, сума дисконту тощо), нарахуванням відсотків за договорами кредитування, фінансового лізингу та інших витрат підприємства, пов'язаних із залученням позикового капіталу.

Рахунок 95 «Фінансові витрати» має такі *субрахунки*:

951 «Відсотки за кредит»;

952 «Інші фінансові витрати».

Первинними документами при відображенні нагромадження фінансових витрат є ВКО, виписка банку, довідка бухгалтерії тощо. Списання витрат на фінансові результати оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Таблиця 13.11

Нагромадження та списання фінансових витрат відображають бухгалтерськими проводками

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Списано з каси витрати на випуск акцій	95 «Фінансові витрати»	30 «Каса»
2	Відображено дисконт за випущеними облігаціями	95 «Фінансові витрати»	52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»
3	Нараховано проценти за користування короткостроковим кредитом банку	95 «Фінансові витрати»	68 «Розрахунки за іншими операціями»
4	Відображено витрати на фінансову оренду	95 «Фінансові витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
5	Нараховано витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу	95 «Фінансові витрати»	684 «Розрахунки та нарахованими відсотками»
6	Списано фінансові витрати на фінансові результати	792 «Результат фінансових операцій»	95 «Фінансові витрати»
7	Нараховано відсотки за виданим векселем	95 «Фінансові витрати»	68 «Розрахунки за іншими операціями»

У ході здійснення діяльності підприємство може зазнавати втрат від участі в капіталі. *Метод участі в капіталі* передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму, відповідно збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Такими інвестиціями можуть бути інвестиції в асоційовані або спільні підприємства. *Асоційоване підприємство* – це підприємство, в якому інвестору належить блокувальний пакет акцій (більше 25%) і які не є дочірнім або спільним підприємством інвестора. Втрати від участі в капіталі

виникають у випадку, якщо результатом діяльності підприємства, інвестиції в яке обліковуються методом участі в капіталі, є збиток. Основні вимоги до обліку інвестицій викладені в П(С)БО 12 «Інвестиції». Облік втрат від зменшення вартості інвестицій за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства ведеться на рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі».

Таблиця 13.12

Основні бухгалтерські проводки з обліку втрат від участі в капіталі

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено інвестором частину збитку у складі втрат від участі в капіталі (якщо результатом діяльності підприємства, інвестиції в яке обліковуються методом участі в капіталі, є збиток)	96 «Втрати від участі в капіталі»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
2	Списано втрати від участі в капіталі для визначення фінансового результату фінансових операцій	792 «Результат фінансових операцій»	96 «Втрати від участі в капіталі»

Рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» активний, призначений для обліку господарських процесів, має такі субрахунки:

- 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»;
- 962 «Втрати від спільної діяльності»;
- 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства».

Первинними документами по відображенню суми визначених втрат від участі в капіталі та списання на фінансові результати є довідки (розрахунки) бухгалтерії.

Контрольні питання:

1. На Вашу думку, чи існують підприємства, для яких групування витрат за елементами є недоцільним?

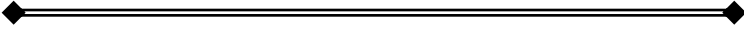
2. Хто на підприємстві і на підставі чого може класифікувати понесені витрати на звичайні і надзвичайні, чи впливає проведена класифікація на оцінку фінансового стану?

3. Обґрунтуйте відмінність термінів «виробнича собівартість», «фактична собівартість», «повна собівартість». Яка з них відображається в обліку, а яка, на Вашу думку, повинна відображатись в обліку? Обґрунтуйте.

- 4. Що розуміють під економічними елементами?
- 5. Що таке адміністративні витрати?
- 6. Що таке витрати на збут?

Тема 14

Облік доходів і фінансових результатів



Питання до розгляду:

- 14.5. Економічна суть категорії «доходи»
- 14.6. Первинний, аналітичний та синтетичний облік доходів
- 14.7. Документальне забезпечення обліку фінансових результатів
- 14.8. Відображення фінансових результатів на рахунках

Ключові терміни: дохід, дохід від реалізації продукції, операційний дохід, дохід від участі в капіталі, надзвичайний дохід, фінансовий результат, прибуток, збиток.

Первинні та інші документи: документи з обліку запасів, основних засобів, розрахунки та довідки бухгалтерії, інші.

Нормативно-правове забезпечення:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. №996-XIV.
2. «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31.11.99р. №291.

14.1. Економічна суть категорії «доходи»

Дохідність підприємства є одним із найголовніших показників, що відображають фінансовий стан підприємства. Такий показник визначає мету підприємницької діяльності, адже кожне підприємство прагне отримати максимальний дохід. Даний показник є важливим не тільки керівнику фірми та колективу, але він цікавить і вкладників капіталу (інвесторів, кредиторів), державні органи, і передусім – податкову службу, фондові біржі, що здійснюють купівлю-продаж цінних паперів.

Розрізняють дві складові доходу:

1. *Валовий дохід* – це економічна вигода, яку одержало підприємство.

2. *Чистий дохід* – це вартість додаткового продукту, який являє собою основну складову доходу. До чистого доходу не включаються суми, які надходять від третьої особи, податок на додану вартість, акциз, мито, надані знижки тощо.

Отже, реальним доходом є чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ЧД), який розраховується шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (Д), податок на додану вартість (ПДВ), акцизного збору (АЗ), інших зборів або податків з обороту (ІЗП) та інших вирахувань з доходу (ІВ):

$$\text{ЧД} = \text{Д} - \text{ПДВ} - \text{АЗ} - \text{ІЗП} - \text{ІВ} \quad (14.2)$$

Як економічна категорія, дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманим від продажу продукції, товарів, робіт і послуг.

У бухгалтерському обліку дохід відображається у сумі справедливої вартості отриманих активів або тих, які підлягають одержанню.

Оцінка доходу відбувається у наступному порядку:

1) дохід, який підлягає отриманню або вже отриманий, відображається у сумі справедливої вартості активів, які отримані або підлягають отриманню;

2) у випадку відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді відсотків;

3) за бартерними контрактами: за справедливою вартістю отриманих активів, робіт, послуг або тих, які підлягають отриманню, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або отриманих коштів та їх еквівалентів.

Якщо неможливо визначити справедливу вартість отриманих активів, робіт, послуг або таких, які підлягають отриманню, дохід визнається за справедливою вартістю переданих активів, робіт, послуг за бартерним контрактом.

Згідно із загальними умовами визнання дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язань, що зумовлює зростання капіталу, за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена. Критерії визнання доходу застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії потрібно застосувати до окремих

елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції.

Не визнається дохід, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, виконаними роботами, наданими послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням і мають однакову справедливу вартість.

Не визнаються також доходами наступні надходження від інших осіб:

- суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів;
- суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- суми попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- суми авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- суми завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, які належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів тощо.

14.2. Первинний, аналітичний та синтетичний облік доходів підприємства

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій у робочому плані призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності».

На рахунках класу 7 протягом звітного року по кредиту відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, по дебету – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунки 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний дохід» призначені для відображення доходів від операційної діяльності, а рахунок 73 «Інші фінансові доходи» – доходів від фінансової діяльності.

Рахунок 74 «Інші доходи» призначений для обліку доходів, пов'язаних передусім з інвестиційною діяльністю, та доходів, що виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною або фінансовою діяльністю.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством. Первинними документами з обліку доходів від реалізації є розрахунки (довідки) бухгалтерії.

У відповідності з національними стандартами бухгалтерський облік повинен забезпечити отримання інформації про доходи за видами діяльності.

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

Доходи, пов'язані з основною діяльністю підприємства, включають:

- дохід від реалізації готової продукції;
- дохід від реалізації, товарів;
- дохід від реалізації робіт, послуг.

Продаж (реалізація) готової продукції (товарів, робіт, послуг) обліковується на рахунку 70 «Доходи від реалізації». Характеристика цього рахунку в таблиці 14.5.

Бухгалтерський облік доходів від реалізації ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремий субрахунок.

Бухгалтерськими документами з обліку доходів від реалізації виступають: «Прибутковий касовий ордер», виписка банку, «Рахунок фактура», «Товарно-транспортна накладна», «Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів», «Накладна», «Акт приймання виконаних підрядних робіт».

14.3. Документальне забезпечення обліку фінансових результатів

Облік – це спосіб документального спостереження, контролю за господарською і фінансовою діяльністю виробників і господарників (підприємств, організацій, спільних підприємств), а також система збирання, вимірювання, обробки і передачі інформації про господарську діяльність підприємства, організації внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень.

Так як фінансовий результат визначають шляхом віднімання від отриманих доходів понесених витрат, тому розглянемо, які ж саме первинні документи накопичують інформацію про дані доходи та витрати. Дані, які наводяться у відповідних документах, дають підставу впевнитись у достовірності відображеного прибутку (збитку) у розрахунку бухгалтерії. Облік доходів на підприємстві здійснюють на підставі наступних первинних документів:

Доходи від реалізації послуг показують у акті приймання-передачі виконаних робіт та наданих послуг, в якому наводиться інформація про вид послуг їх кількість, ціну за одиницю та загальну суму з врахуванням податку на додану вартість та без нього, який також виписується на підставі замовлення. Даний акт підписують, як замовник так і виконавець. Суму даного доходу можна звірити з податковою накладною, яка виписується у двох примірниках на підприємстві, оригінал видають покупцю разом з актом здачі-прийому наданих послуг. Суму коштів, яку сплатили замовники по накладній та рахунку можна перевірити з випискою банку.

У разі реалізації необоротних активів сума доходу відображається у договорі, накладній, податковій накладній та акті приймання-передачі основних засобів, який містить дані про об'єкт передачі, особу, кому він передається, вартість та зазначаються підписи членів комісії.

Пояснення до рис. 14.7 :

- 1) прихідна накладна, договір купівлі-продажу;
- 2) прихідна податкова накладна;
- 3) внутрішня накладна;
- 4) розрахункова відомість, таблиць обліку робочого часу, розрахунок лікарняних, відпускних;
- 5) відомість нарахування амортизації;
- 6) авансовий звіт;
- 7) акт на списання матеріальних цінностей та сировини;
- 8) калькуляція;
- 9) розрахунок бухгалтерії;
- 10) виписка банку;
- 11) рахунок, накладна, акт виконаних робіт, наданих послуг, довіреність;
- 12) податкова накладна на реалізацію;
- 13) акт приймання-передачі ОЗ, накладна на реалізацію, виписка банку.

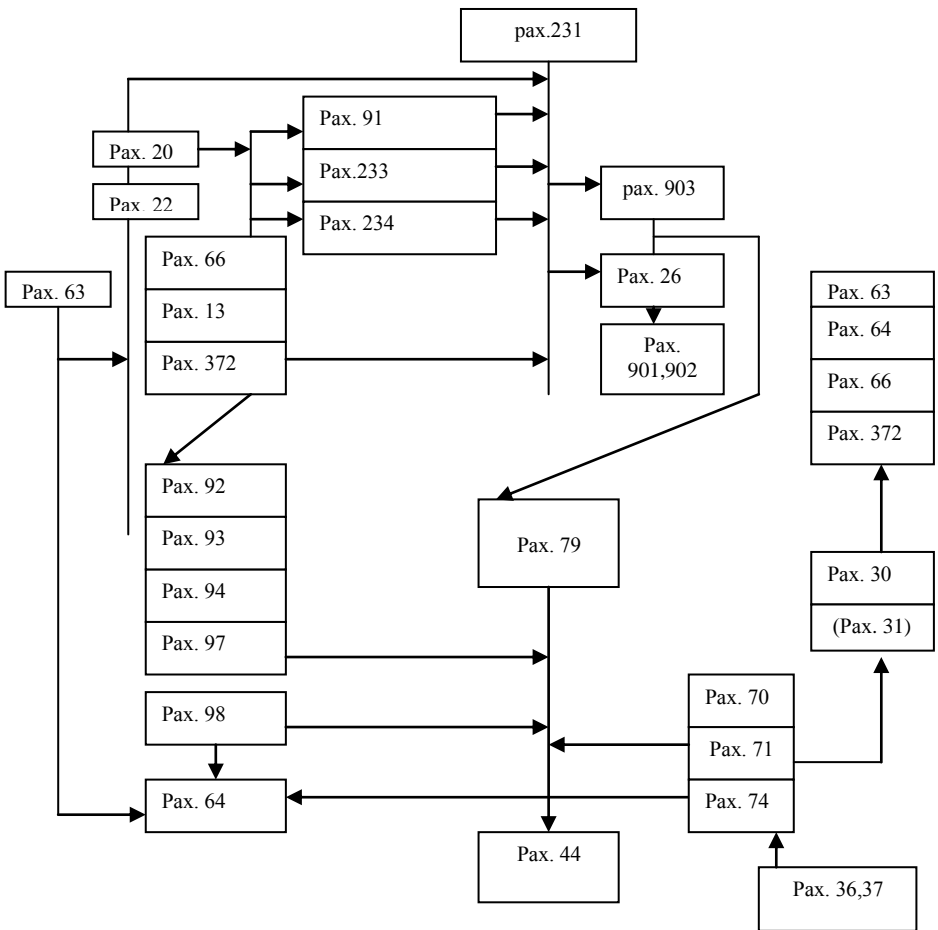


Рис.14.7. Відображення доходів, витрат та фінансових результатів у первинних документах

14.4. Відображення фінансових результатів на рахунках бухгалтерського обліку на досліджуваному підприємстві

Фінансовий результат діяльності підприємства характеризується показником прибутку або збитку. Отримання прибутку є основною метою будь-якої підприємницької діяльності. Від розміру отриманого прибутку залежать формування власного капіталу, виконання зобов'язань перед бюджетом, фінансування інвестицій, а також платоспроможність підприємства. Прибуток як головний показник

ефективності діяльності підприємства виступає і як критерій визначення рівня виплат дивідендів, як визначальний фактор при встановленні рівня заробітної плати і винагороди адміністрації.

Обсяг прибутку одержується від основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності.

Завдання бухгалтерського обліку фінансових результатів полягає у визначенні кількісних і якісних параметрів фінансового результату: прибуток чи збиток; формування даних щодо фінансових результатів для потреб складання фінансової звітності й податкових декларацій; інформаційне забезпечення порядку розподілу прибутку та здійснення операцій щодо розрахунків за сумами належних до бюджету податків та обов'язкових платежів, з акціонерами та засновниками за нарахованими їм дивідендами, формування резервів власного капіталу тощо.

Загальне визначення прибутку зводиться до збільшення капіталу в результаті ведення господарської діяльності. Однак у бухгалтерському обліку перевагу надають терміну «чистий прибуток», що визначається як різниця між чистими доходами і валовими витратами.

Для обліку фінансових результатів використовують рахунки 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Якщо рахунок 79 «Фінансові результати» є номінальним і на кінець звітного періоду закривається (сальдо немає), то рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» є пасивним і його сальдо відображається в балансі. На рахунку 79 «Фінансові результати» обліковуються на окремих субрахунках результати основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності.

Для обліку доходів та витрат Робочим Планом рахунків підприємства передбачені окремі класи рахунків: клас 7 «Доходи і результати діяльності» і клас 9 «Витрати діяльності».

На рахунках даного класу підприємство відображає доходи від реалізації, доходи від іншої операційної діяльності та інші доходи. Щомісяця усі отримані доходи відносяться (суми чистого доходу) на рахунок 79 «Фінансові результати».

Таблиця 14.22

Типові бухгалтерські проводки по рахунку 79 «Фінансові результати»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, тис.грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5

1	Списано собівартість реалізації продукції (послуг, товарів, робіт) на фінансовий результат	791	90	189,7
2	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791	92	89
3	Списано витрати на збут на фінансові результати	791	93	16,8
4	Списано інші операційні витрати на фінансові результати	791	94	58,1
5	Списано податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку	791	981	0,2
6	Списано інші звичайні витрати на фінансові результати	793	97	1,9
7	Списано результат від реалізації на фінансові результати	703	791	132,1
8	Списано інші операційні доходи на фінансові результати	71	791	132,8
9	Списано інші звичайні доходи на фінансові результати	74	793	93,9
10	Списання фінансового результату від основної діяльності до складу нерозподіленого прибутку (збитку)	442	791	88,7

Для обліку фінансових результатів використовують рахунки 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Контрольні запитання:

1. На Вашу думку, як можна змінити черговість подання доходів і витрат підприємства в Плані рахунків бухгалтерського обліку?

2. Чи можуть операції з акціями відноситись до надзвичайної діяльності? Якщо так, то наведіть приклад.

Тема 15 Фінансова звітність



Питання до розгляду:

- 15.5. Поняття та принципи побудови звітності
- 15.6. Класифікація звітності та її користувачі
- 15.7. Порядок складання, подання й оприлюднення фінансової звітності
- 15.8. Форми фінансової звітності

Ключові терміни: бухгалтерська звітність, фінансова звітність, користувачі звітності, елементи фінансової звітності, принципи підготовки фінансової звітності, етапи складання фінансової звітності, управлінська звітність, баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до фінансової звітності

Нормативно-правове забезпечення:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV.
2. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419

15.1. Поняття та принципи побудови звітності

Звітність – це система узагальнених показників, які характеризують діяльність підприємства за певний період.

Залежно від потреб управління, чинних законодавчих та нормативно-правових актів можна сформувати систему вимог до звітності (рис. 15.1).

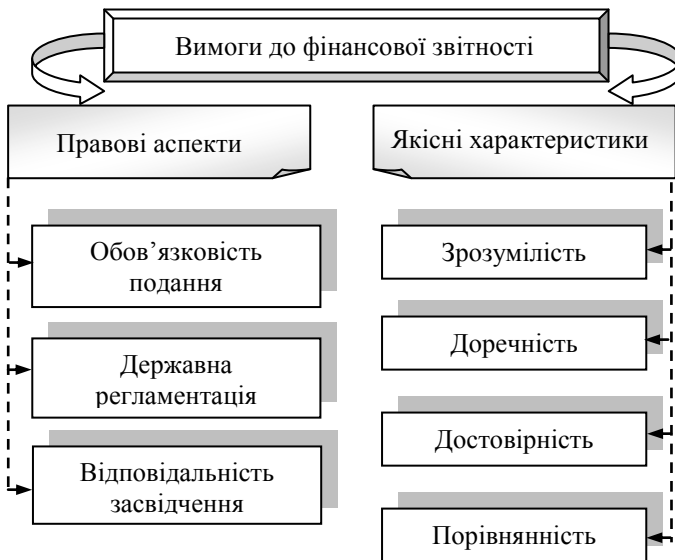


Рис. 15.1. Вимоги до звітності

Підсумкове узагальнення інформації та одержання підсумкових показників, що характеризують діяльність підприємства, здійснюється шляхом складання звітності за звітний період. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, тобто період з 1 січня по 31 грудня. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року. Баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня кварталу або року. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим 15 місяців. Тобто першим звітним роком є період до 31 грудня з дати набуття прав юридичної особи, а для тих, що набули цього права після 1 жовтня – по 31 грудня наступного року. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до моменту ліквідації підприємства.

Підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, власникам, органам державної виконавчої влади та іншим користувачам (податковим, фінансовим, статистичним органам, фондам, банкам тощо).

Фінансова звітність складається на основі даних бухгалтерського обліку, за достовірність якого несуть відповідальність керівник і головний бухгалтер підприємства. Ця обставина зумовлює

засвідчення даних фінансової звітності підписами керівника і головного бухгалтера. Відповідно до чинного законодавства та установчих документів вони несуть відповідальність за організацію та здійснення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності.

Інформація, наведена у фінансових звітах, стає необхідною для користувачів завдяки властивим їй якісним характеристикам, основними і яких є: зрозумілість, доречність, достовірність, порівнюваність звітності.

Зрозумілість для користувачів означає, що користувачі мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку і прагнуть вивчати інформацію з достатньою ретельністю.

Інформація є доречною, якщо впливає на економічні рішення користувачів, допомагаючи оцінюванню ними минулих, нинішніх чи майбутніх подій, або допомагає їм підтвердити чи виправити їх минулі оцінки.

Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів.

Інформація є достовірною, коли вільна від суттєвих помилок та упередженості, і користувачі можуть покласти на неї тією мірою, якою вона відображає або, як очікується, буде відображати дійсний стан справ.

Є два обмеження доречності й достовірності інформації.

Своєчасність. У випадку надмірної затримки з наданням звітної інформації вона може втратити свою доречність.

Співвідношення вигід і витрат. Вигоди, отримані від інформації, мають перевищувати витрати на її надання.

Порівнянність. Фінансова звітність має надавати можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти підприємств за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

▪ *автономності підприємства*, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;

▪ *безперервності діяльності*, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

- *періодичності*, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;

- *історичної (фактичної) собівартості*, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

- *нарахування та відповідності доходів і витрат*, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які було здійснено для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;

- *повного висвітлення*, згідно з яким фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- *послідовності*, який передбачає постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики має бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

- *обачності*, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

- *превалювання змісту над формою*, за яким операції мають обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- *єдиного грошового вимірника*, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства в його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Фінансові звіти відображають фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх в основні класи згідно з економічними характеристиками. Ці основні класи мають назву елементи фінансових звітів.

Елементи фінансових звітів:

- *активи* – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому (*економічна вигода є потенційною можливістю отримання підприємством грошових коштів внаслідок використання активів*);

▪ *зобов'язання* – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, зумовить зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;

▪ *власний капітал* – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань;

▪ *доходи* – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників);

▪ *витрати* – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

15.2. Класифікація звітності та її користувачі

З метою впорядкування складання звітності її класифікують за такими найбільш поширеними ознаками: змістом і джерелами формування, терміном подання, ступенем узагальнення, обсягом, періодичністю подання, охопленням видів діяльності, поширенням на галузі народного господарства, характером спрямування і використання, ступенем використання обчислювальної техніки.

Насамперед слід розрізняти звітність *за будовою*:

▪ звітність, у якій інформація наводиться станом на певну дату (вона містить моментні показники);

▪ звітність, що містить інформацію за певний (звітний) період (її складають інтервальні показники).

За змістом і джерелами формування розрізняють статистичну, фінансову, податкову, спеціальну, внутрішньогосподарську (управлінську) звітність.

Статистична звітність містить інформацію, що є необхідною для статистичного вивчення господарської діяльності підприємств та побудови макроекономічних показників.

Фінансова звітність містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період, її складають з дотриманням балансового узагальнення облікової інформації. Цей принцип закладено у структуру звітних форм, у внутрішній і міжформовій ув'язці показників.

Податкова звітність містить інформацію про валові доходи та валові витрати, фінансові результати та розрахунок сум податків, що підлягають сплаті до бюджету, а також надмірно сплачених сум, що підлягають відшкодуванню.

Спеціальна звітність подається з питань розрахунків і використання коштів фонду соціального страхування, пенсійного фонду, фонду зайнятості тощо.

Внутрішньогосподарська (управлінська) звітність відображає необхідну інформацію для прийняття рішень на рівні структурних підрозділів і розробляється підприємством самостійно.

Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

За термінами подання розрізняють нормативну і строкову звітність. Нормативна подається на певну дату, строкова – у термін до 25 днів після закінчення звітного періоду.

За ступенем узагальнення звітність поділяють на первинну, що подається підприємствами, і зведену, що узагальнює дані первинної звітності у межах міністерств і відомств.

За обсягами відображених результатів діяльності розрізняють повну і скорочену звітність.

За періодом часу, за який характеризується діяльність підприємства, тобто за періодичністю подання розрізняють річну і проміжну (шоквартальну, щомісячну) звітність.

З погляду охоплення видів діяльності звітність може відображати усі види діяльності, якою займається підприємство, або обмежуватися лише основним із них.

З погляду поширення на галузі народного господарства звітність є типовою і галузевою. Типові форми звітності застосовують для відображення облікових даних однакового змісту, галузеві містять показники за специфічними видами діяльності.

За характером спрямування розрізняють внутрішню звітність, призначену для внутрішнього управління підприємством, і зовнішню, яка виходить за межі підприємства і подається органам виконавчої влади, іншим користувачам.

Звітність за способом подання користувачам поділяють на подану поштовим зв'язком, телеграфом, електронною поштою або подану власноруч.

Загальну схему класифікації звітності наведено на рис. 15.2



Рис. 15.2. Класифікація звітності

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, складають та подають консолідовану фінансову звітність. *Консолідована фінансова звітність* відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Користувачами фінансових звітів є наявні та потенційні інвестори, працівники, постачальники та інші торгові кредитори, замовники, уряд та урядові установи, громадськість, інші фізичні та юридичні особи.

З погляду відношення до підприємства користувачів фінансової інформації можна поділити на *внутрішніх* (акціонери, вищий управлінський персонал та ін.) та *зовнішніх* (інвестори, уряд та урядові органи та ін.). Останні, у свою чергу, можуть *мати прямий фінансовий інтерес* до підприємства (тобто бути зацікавленими в результатах діяльності підприємства – інвестори, кредитори та ін.) або *непрямий* (державні органи).

15.3. Порядок складання, подання й оприлюднення фінансової звітності

Підготовка та складання річного фінансового звіту має свої етапи, що зумовлено тривалістю облікового періоду і складністю виконуваних робіт. Насамперед необхідно перевірити повноту відображення в поточному обліку господарських операцій, оформлених відповідними документами, і завершити облікові записи; уточнити розподіл витрат і доходів між суміжними звітними періодами; перевірити стан розрахунків з дебіторами і кредиторами, зокрема розрахунків з податковими та фінансовими органами, у необхідних випадках відрегулювати її; визначити обсяги валових доходів і валових витрат і списати відповідні суми на фінансові результати та закрити рахунки; відобразити чисті прибутки (збитки) і їх розподіл чи погашення. Під час проведення цієї роботи перевіряють правильність облікових запасів, звіряють дані синтетичного й аналітичного обліку і роблять виправні записи для усунення виявлених помилок.

Якісна відмінність між квартальним і річним фінансовим звітом полягає в тому, що перший складають в основному за даними поточного обліку, а показники річної звітності підтверджуються результатами інвентаризації активів та зобов'язань, що забезпечує їх достовірність.

Правові основи порядку складання, подання та оприлюднення фінансової звітності закладені в статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV та у Порядку подання фінансової звітності, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419.

Підприємства подають фінансову звітність таким адресатам:

- органам, до сфери управління яких належать підприємства;
- трудовим колективам на їх вимогу;
- власникам (засновникам) відповідно до установчих документів;
- іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики щодо використання бюджетних асигнувань, одержаних з державного бюджету, органам Державного казначейства, а щодо використання асигнувань, одержаних з місцевих бюджетів, – відповідно фінансовим відділам держадміністрацій.

Термін подання фінансової звітності визначає уряд. Так, квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої)

подається підприємствами адресатам не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна – не пізніше 20 лютого наступного за звітним року. Місячний звіт про використання бюджетних асигнувань підприємства подають не пізніше 5 числа, наступного за звітним, квартальний – не пізніше 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річний – не пізніше 22 січня наступного за звітним року.

Датою подання фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної її передачі за належністю, а в разі надсилання її поштою – дата одержання адресатом звітності, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата. У разі, коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Перед складанням річної фінансової звітності має бути проведена інвентаризація активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства.

Першим звітним роком для підприємств, що створюються, вважається період з дати набуття прав юридичної особи по 31 грудня включно, а для тих, що набули цього права після 3 жовтня, – по 31 грудня наступного року включно (крім створених шляхом реорганізації).

Зміни даних бухгалтерської звітності внаслідок їх перекручення, що належать як до поточного, так і до минулого року (після затвердження цієї звітності), провадяться у тому звітному періоді, в якому були виявлені перекручення відповідно до вимог П(С)БО 6.

Форми фінансової звітності підписуються керівником підприємства і головним бухгалтером, а у випадку відсутності на підприємстві бухгалтерської служби – керівником спеціалізованої організації або фахівцем-бухгалтером, які за угодою виконували роботу з ведення бухгалтерського обліку і складання звітності. Особи, які підписали звітність, несуть повну відповідальність за достовірність звітних даних.

Фінансова звітність підприємства є відкритою, крім випадків передбачених законодавством.

Оприлюднення звітності – це офіційне подання фінансової звітності до органів Державного комітету статистики України, Державної податкової адміністрації України, Фонду державного майна, Антимонопольного комітету України, Комітету у справах нагляду за страховою діяльністю, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку та інших установ і організацій, які відповідно до законодавчих актів України вповноважено для отримання

бухгалтерської звітності від суб'єктів господарювання, а також офіційна публікація звітів про фінансовий стан підприємства в засобах масової інформації, якщо це передбачено законодавством.

До основних етапів підготовки та складання фінансової звітності можна віднести:

1. Закриття рахунків доходів і витрат та визначення фінансових результатів звітного періоду.
2. Списання фінансових результатів на рахунок нерозподілених прибутків (непокритих збитків).
3. Визначення залишків на балансових рахунках.
4. Проведення інвентаризації активів, власного капіталу та зобов'язань.
5. Відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.
6. Складання Балансу.
7. Складання Звіту про фінансові результати.
8. Складання Звіту про власний капітал.
9. Складання Звіту про рух грошових коштів.
10. Складання Приміток до фінансової звітності.
11. Перевірка узгодженості показників форм звітності.

15.4. Форми фінансової звітності

Фінансова звітність підприємства включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів.

Форми фінансової звітності підприємств і порядок їх заповнення встановлює Міністерство фінансів України. Методологія та форми складання фінансової звітності регулюються в Україні затвердженими Міністерством фінансів такими національними Положеннями (стандартами):

- П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- П(С)БО 2 «Баланс»;
- Щ(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»;
- П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»;
- П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал».

Призначення форм фінансової звітності розглянуто в табл. 15.1.

Таблиця 15.1.

Форми фінансової звітності та їх призначення

Форми фінансової звітності	Зміст	Використання інформації
Баланс	Наявність економічних ресурсів, які контролюються підприємством, на дату балансу	Оцінка структури ресурсів підприємства, їх ліквідності та платоспроможності підприємства Прогнозування майбутніх потреб у позиках. Оцінка та прогнозування змін економічних ресурсів, які підприємство, ймовірно, контролюватиме в майбутньому
Звіт про фінансові результати	Доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за звітний період	Оцінка та прогноз прибутковості діяльності підприємства, структури доходів та витрат
Звіт про власний капітал	Зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду	Оцінка та прогноз змін у власному капіталі
Звіт про рух грошових коштів	Генерування та використання грошових коштів протягом звітного періоду	Оцінка та прогноз операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства
Примітки до звіту	Обрана облікова політика Інформація, не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але обов'язкова за П(С)БО Додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості	Оцінка та прогноз облікової політики ризиків або непевності, які впливають на підприємство, його ресурси та зобов'язання; діяльності підрозділів підприємства тощо

Таблиця 15.2.

Структура фінансових звітів узгоджена зі структурою Плану рахунків бухгалтерського обліку.

План рахунків		Фінансовий звіт	
Клас	Назва класу		
1	Необоротні активи	Баланс	Розділ 1 активу
2	Запаси		Розділ 2 активу
3	Кошти, розрахунки та інші активи		Розділи 2 і 3 активу
4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань		Розділи 1 і 2 пасиву
5	Довгострокові зобов'язання		Розділ 3 пасиву
6	Поточні зобов'язання		Розділи 4 і 5 пасиву
7	Доходи і результати діяльності	Звіт про фінансові результати	
8	Витрати за елементами		
9	Витрати діяльності		
0	Позабалансові рахунки	Примітки до фінансових звітів	

15.4.1. Баланс

Баланс – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Можна виділити такі особливості складання балансу:

1. Зміст і форма балансу, а також загальні вимоги до розкриття його статей регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» Бухгалтерський баланс складається за формою, встановленою Міністерством фінансів України.

2. У балансі порівнюються дані на початок і кінець звітного періоду.

3. Статті балансу групуються за певною ознакою.

4. Не допускається взаємне погашення активів і пасивів балансу.

5. Статті балансу відображають дані бухгалтерського обліку відповідно до фактичної наявності за результатами інвентаризації.

6. Оцінка статей здійснюється відповідно до положень національних облікових стандартів.

Порівняння структури балансу за національними та міжнародними стандартами наведено в табл. 15.3. Слід зазначити, що міжнародні стандарти, на відміну від національних, не передбачають суворо фіксованої, конкретної форми балансу, а лише містять

мінімальний перелік показників (МСБО 1, параграф 66), які необхідно відобразити в ньому. До того ж цей перелік може бути збільшений за рахунок додаткових статей, якщо керівництво підприємства вважає ці статті істотними для достовірного відображення фінансового стану.

Таблиця 15.3

Структура балансу за П(С)БО 2 та МСБО 1

Активна частина		Пасивна частина	
П(С)БО 2	МСБО 1	П(С)БО 2	МСБО 1
Актив	Актив	Пасив	Капітал і зобов'язання
1. Необоротні активи	1. Довгострокові активи	1. Власний капітал	1. Власний капітал
2. Оборотні активи	2. Короткострокові активи	2. Забезпечення наступних витрат та платежів	2. Довгострокові зобов'язання
3. Витрати майбутніх періодів		3. Довгострокові зобов'язання	3. Короткострокові зобов'язання
		4. Поточні зобов'язання	
		5. Доходи майбутніх періодів	
Активи = Власний капітал + Зобов'язання			

15.4.2. Звіт про фінансові результати

Звіт про фінансові результати – це звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства. Зміст і форма звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати».

У звіті про фінансові результати зіставляються доходи і витрати від здійснення різних видів діяльності підприємства, – операційної, фінансової та інвестиційної.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства тобто операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. До операційної також належать інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Змістом інвестиційної діяльності є придбання та реалізація необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність приводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

З погляду передбачуваності виділяють також надзвичайні доходи та витрати, що утворилися внаслідок надзвичайних подій.

Надзвичайна подія – будь-яка подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Результатом діяльності підприємства є чистий прибуток або збиток, який відповідно збільшує або зменшує величину власного капіталу підприємства і відображається у балансі.

Таблиця 15.4.

Відповідність доходів і витрат у звіті про фінансові результати

Статті доходів	Статті витрат
1	2
<i>Дохід від реалізації</i>	<i>Собівартість реалізації</i>
готової продукції	продукції
товарів	товарів
робіт і послуг	робіт і послуг
	Адміністративні витрати
	Витрати на збут
<i>Інший операційний дохід</i>	<i>Інші операційні витрати</i>
	витрати на дослідження та розробки
реалізація іноземної валюти	собівартість реалізованої іноземної валюти
реалізація інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій)	собівартість реалізованих виробничих запасів
операційна оренда активів	операційна оренда активів
операційна курсова різниця (позитивна)	втрати від операційної курсової різниці
одержані пені, штрафне, неустойки	визнані пені, штрафи, неустойки
відшкодування раніше списаних активів	втрати від знецінення запасів
	нестачі і втрати від псування цінностей
списання кредиторської заборгованості	сумнівні та безнадійні борги

Продовження табл. 15.4

1	2
одержані гранти та субсидії	інші витрати операційної діяльності
інші операції	
<i>Дохід від участі в капіталі</i>	<i>Витрати від участі в капіталі</i>
інвестицій в асоційовані підприємства	втрати від інвестицій в асоційовані підприємства
від спільної діяльності	втрати від спільної діяльності
інвестицій в дочірні підприємства	втрати від інвестицій в дочірні підприємства
<i>Інші фінансові доходи</i>	<i>Фінансові витрати</i>
дивіденди одержані	відсотки за кредит
відсотки одержані	
інші доходи від фінансових операцій	інші фінансові витрати
<i>Інші доходи</i>	<i>Інші витрати</i>
реалізація необоротних активів	собівартість реалізованих необоротних активів
реалізація фінансових інвестицій	собівартість реалізованих фінансових інвестицій
реалізація майнових комплексів	собівартість реалізованих майнових комплексів
неопераційна курсова різниця	втрати від неопераційних курсових різниць
безкоштовно отримані активи	уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій
	списання необоротних активів
інші доходи від звичайної діяльності	інші витрати звичайної діяльності
	Податки з прибутку
	від звичайної діяльності
<i>Надзвичайні</i>	<i>Надзвичайні</i>
відшкодування збитків від надзвичайних подій	втрати від стихійного лиха
інші надзвичайні доходи	втрати від техногенних аварій
	інші надзвичайні втрати
	Податки з прибутку від надзвичайної діяльності

Класифікація за групами доходів та витрат у Плані рахунків

№ рахунк	Найменування рахунків витрат	№ Рахунку	Найменування рахунків доходів
90	Собівартість реалізації	70	Доходи від реалізації
91	Загальновиробничі витрати		
92	Адміністративні витрати		
93	Витрати на збут		
94	Інші витрати операційної діяльності	71	Інший операційний дохід
95	Фінансові витрати	73	Інші фінансові доходи
96	Втрати від участі в капіталі	72	Дохід від участі в капіталі
97	Інші витрати	74	Інші доходи
98	Податки на прибуток		
99	Надзвичайні витрати	75	Надзвичайні доходи
		76	Страхові платежі
		79	Фінансові результати

15.4.3. Звіт про рух грошових коштів

Звіт про рух грошових коштів складається відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів».

Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період. Надходження і видаток грошових коштів розглядаються в розрізі операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, що показує рис. 15.4.

Звіт про фінансові результати показує прибутковість діяльності підприємства, але не показує надходження і вибуття грошових коштів у результаті цієї діяльності. Причина тут полягає в тому, що звіт про фінансові результати складається згідно з принципом нарахування: доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Для визначення руху грошових коштів внаслідок поточної діяльності підприємства необхідно трансформувати дані звіту про фінансові результати згідно з касовим методом, за яким доходи і

витрати визнаються, якщо мали місце надходження або сплата грошових коштів (рис. 15.5).

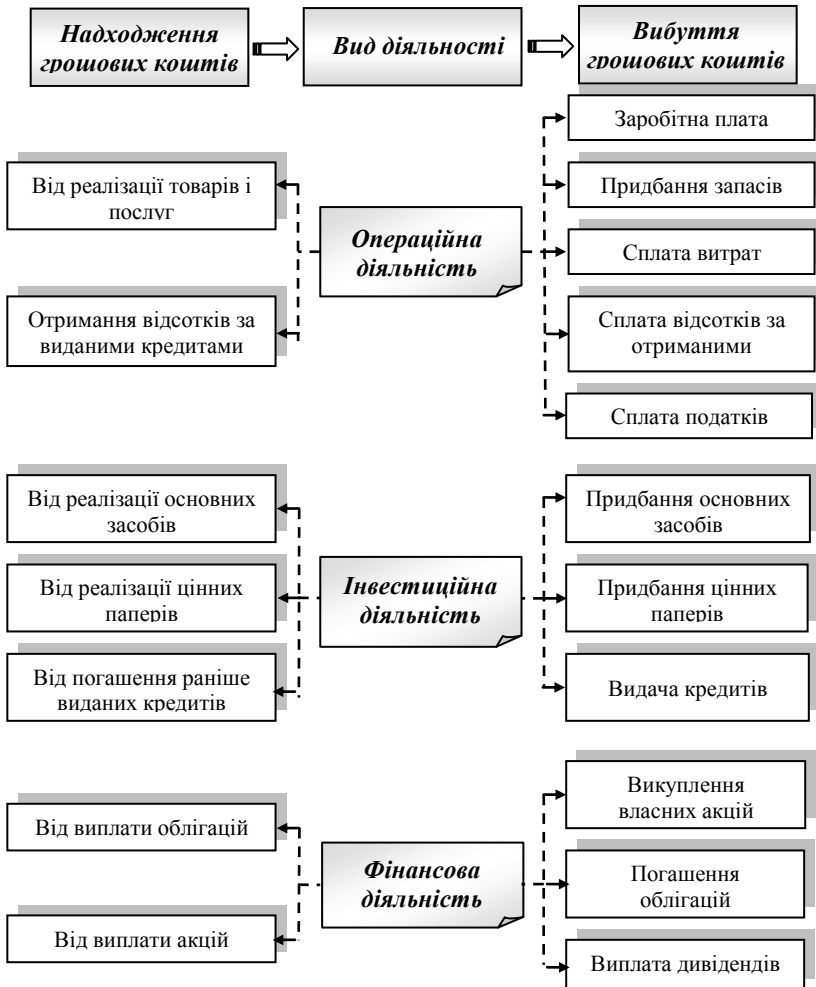


Рис. 15.4. Класифікація надходження і вибуття грошових коштів

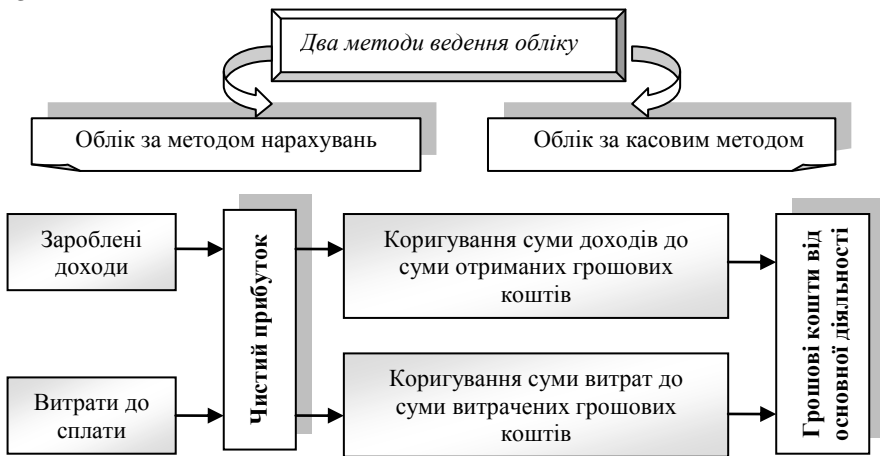


Рис. 15.5. Трансформація даних звіту про фінансові результати згідно з касовим методом

Існують два методи трансформації звіту про фінансові результати для отримання інформації про рух грошових коштів:

- прямий метод, що вимагає коригування кожної статті звіту. Грошові надходження від реалізації продукції зменшують на суми, витрачені у зв'язку з придбанням запасів, поточними витратами тощо;
- непрямий метод, згідно з яким трансформується безпосередньо сума чистого прибутку.

Використання зазначених методів приводить до однакових результатів.

У П(С)БО 4 використовується непрямий метод складання звіту про рух грошових коштів.

15.4.4. Звіт про власний капітал

Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Зміст і форма звіту про власний капітал, а також загальні вимоги щодо розкриття його статей регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал».

У міжнародній практиці поширені дві концепції капіталу:

- фінансова – прийнята більшістю підприємств при складанні фінансових звітів. Згідно з фінансовою концепцією капітал, такий як

інвестовані кошти або інвестована купівельна спроможність, є синонімом чистих активів або власного капіталу підприємства;

- фізична, згідно з якою капітал, такий як виробнича потужність, розглядається як продуктивність підприємства.

Наведені концепції капіталу приводять до таких концепцій збереження капіталу:

- збереження фінансового капіталу, згідно з якою прибуток заробляється, якщо тільки фінансова (або грошова) сума чистих активів на кінець періоду перевищує фінансову (або грошову) суму чистих активів на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом даного періоду;

- збереження фізичного капіталу – прибуток заробляється, якщо тільки фізична виробнича потужність (або продуктивність) підприємства (або ресурси, необхідні для досягнення такої потужності) на кінець періоду перевищує фізичну виробничу потужність на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом даного періоду.

Вибір підприємством відповідної концепції має базуватися на потребах користувачів фінансових звітів.

15.4.5. Примітки до фінансової звітності

Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

У примітках розкривають:

- 1) облікову політику підприємства – як сукупність принципів, методів і процедур, які підприємство використовує для складання та і подання фінансової звітності;

- 2) інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами);

- 3) інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Контрольні запитання:

1. Які недоліки і переваги застосування стандартизованих форм бухгалтерської звітності? Які перспективи вдосконалення фінансової звітності в Україні?

2. Яка форма фінансової звітності, на Вашу думку, дає користувачам найбільш об'єктивну інформацію про діяльність підприємства?

3. Інформація з якої звітності, фінансової чи управлінської, більше використовується на підприємстві? Обґрунтуйте.

1. Яка мета складання звітності?

2. Які форми звітності ви знаєте?

3. Що ми відображаємо в пасиві балансу?

4. З яких розділів складається Звіт про фінансові результати?

5. Які строки подання звітності?

6. Із дотриманням яких принципів формується звітність підприємства?

7. Які ви знаєте якісними характеристиками фінансової звітності.

8. Що таке операційна діяльність?

9. Що таке надзвичайні події?

10. Які ви знаєте методи виправлення помилок у фінансових звітах?

Список використаної літератури

1. Кононова О. Є. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. Дніпро : ДВНЗ ПДАБА. Вена.: Premier Publishing s.r.o. Vienna, 2018. 102 с. URL: <http://ppublishing.org/upload/iblock/ac7/%D0%9A%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B0-2.pdf> (дата звернення: 05.10.2023).
2. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підруч. Київ : КНЕУ. 2014. 412 с.
3. Пилипенко А. А. Організація обліку і контролю : підруч. Харків : ВД «ІНЖЕК». 2016. 402с.
4. Садовська І. Б., Бляхарчук М. О. Облікова політика в управлінні підприємством: методика і практика : монографія. Луцьк : Волинська обласна друкарня. 2018. 300 с.
5. Загальні основи організації бухгалтерського обліку : навч. посіб. / Т. А. Наумова., Н. С. Акімова, І. Б. Чернікова, Л. О. Кирильєва. Харків : ХДУХТ, 2019. 168 с. URL : <https://elib.hduht.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5175/1/%D0%97%D0%B0%D0%B3%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D1%96%20%D0%BE%D1%81%D0%BD.%20%D0%BE%D1%80%D0%B3.%20%D0%B1%D1%83%D1%85%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA%D1%83.pdf> (дата звернення: 01.10.2023).
6. Кужельний М. В., Левицька С. О. Організація обліку : навч. посіб. вид-ня перероблене і доповнене. Київ : Центр навчальної літератури. 2019. 352 с. URL : <https://www.yakaboo.ua/organizacija-obliku-1496061.html> (дата звернення: 05.09.2023).
7. Кулинич М. Б., Фатенюк-Ткачук А. О. Мельник К. П. Облік, аналіз, аудит і оподаткування економічних суб'єктів: організаційно-методологічні аспекти : монографія. Луцьк : «Вежа Друк», 2023. 136 с.
8. Правила організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях, затверджено наказом Мініюсту 18.06.2015 № 1000/5, із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства юстиції № 1827/5 від 12.06.2018, № 2277/5 від 04.07.2018. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0736-15#Text> (дата звернення: 01.10.2023)
9. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджено Постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017 р. № 148. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text> (дата звернення: 05.10.2023).
10. Enterprise Risk Management – Integrated Framework. 2017. URL: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx> (дата звернення: 15.10.2023).
11. COSO Releases New Guidance: Realize the Full Potential of Artificial Intelligence. 2021. URL : <https://www.coso.org/news/Pages/coso-releases-new->

[guidance-realize-the-full-potential-of-artificial-intelligence.aspx](#) (дата звернення: 15.10.2023).

12. Joe Weller. The Complete Guide to Gap Analysis, 2018. URL : <https://www.smartsheet.com/gap-analysis-method-examples> (дата звернення: 15.10.2023).

13. Fesenko V., Vakulchuk O., Skasko O., Voskalo V., Protasova Y. Methods of parametric audit and reliability analysis of foreign related enterprises. *Espacios*. 2020. Vol. 41, iss. 7.

14. Кохно І. І., Швець В. Г. Організаційні аспекти складання та подання фінансової звітності підприємства. *Молодий вчений*. 2018. № 1. С. 500-503.

15. SEMENYSHENA, Nataliia; KHORUNZHAK, Nadiya; SADOVSKA, Iryna. Evaluation of the adaptability of scientific theories for the development of accounting institute *Intelektine Ekonomika*; Vilnius Том 14, Изд. 1, (2020): 113-129. URL : <https://www3.mruni.eu/ojs/intellectual-economics/article/view/5713> (дата звернення: 02.09.2023).

16. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV. URL : <https://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 06.10.2023).

17. Податковий кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 06.10.2021).

18. Стандарт вищої освіти за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління та адміністрування» для другого (магістерського) рівня вищої освіти. URL : <https://mon.gov.ua/ua/osvita/visha-osvita/naukovo-metodichna-rada-ministerstva-osviti-i-nauki-ukrayini/zatverdzeni-standarti-vishoyi-osviti> (дата звернення: 10.07.2021).

19. Класифікатор видів економічної діяльності ДК 009:2010. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10#Text> (дата звернення: 20.08.2023).

20. The Journal of Economic Methodology. URL : <https://www.tandfonline.com/toc/rjec20/current> (дата звернення: 15.04.2022).

21. Методичні рекомендації щодо застосування суттєвості у бухгалтерському обліку. Лист Міністерства фінансів від 29.07.2003 р. № 04230-04108.

22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за № 336/22868.

23. Пилипенко А.А. Організація обліку і контролю. .Х.: Харківський національний економічний університет, 2018. 350 с.

24. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління затверджено. Наказ Міністерства фінансів України 07.12.2018 № 982: сайт URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text> (дата звернення: 06.05.2023).

25. Хомюк А. Звіт про управління: пристрасті вирують: сайт URL: <https://ibuhgalter.net/articles/194> (дата звернення: 06.05.2023).

Навчальне видання

Садовська Ірина Борисівна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Конспект лекцій

Комп'ютерний набір і верстка **Садовська І.Б.**