

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ СЕМЕНА КУЗНЕЦЯ

Фартушняк О. В.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Харків. Вид. ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2014

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

Ф25

Рецензенти: докт. екон. наук, професор кафедри обліку та аналізу Національного університету "Львівська політехніка" *Яремко І. Й.*; докт. екон. наук, професор, завідувач кафедри економічного аналізу і бухгалтерського обліку Національного технічного університету "Харківський політехнічний інститут" *Манойленко О. В.*; докт. екон. наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Донбаського державного технічного університету *Гришко Н. В.*

Затверджено на засіданні вченої ради Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця.

Протокол № 7 від 24.02.2014 р.

Фартушняк О. В.

Ф25 Бухгалтерський облік : навчальний посібник / О. В. Фартушняк. – Х. : Вид. ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2014. – 408 с. (Укр. мов.)

Подано теоретичні основи бухгалтерського обліку, вивчення яких сприятиме засвоєнню та поглибленню знань з облікових тем. Для систематичного контролю знань студентів наведено контрольні запитання, тестові та практичні завдання для самоперевірки.

Рекомендовано для викладачів та студентів економічних факультетів вищих навчальних закладів.

ISBN 978-966-676-546-1

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

© Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця, 2014
© Фартушняк О. В., 2014

Вступ

Бухгалтерський облік займає одне з провідних місць в системі управління підприємством. У сучасних умовах господарювання за допомогою облікової інформації можна оптимально використовувати наявні ресурси, контролювати поточну діяльність підприємства, планувати його стратегію й тактику, усувати суб'єктивність під час прийняття рішень, прогнозувати показники розвитку підприємства та виявляти резерви підвищення ефективності виробництва.

З огляду на те, що постійно відбуваються зміни в нормативно-правовій базі нашої країни, бухгалтерський облік теж зазнає змін в тому чи іншому питанні облікової ділянки. А тому потребує його постійного та досконалого вивчення й оновлення навчальних матеріалів з облікових дисциплін.

Освітньо-професійною програмою підготовки бакалавра галузі знань 0305 "Економіка та підприємництво" напряму підготовки 6.030509 "Облік і аудит" навчальну дисципліну "Бухгалтерський облік" віднесено до циклу професійної підготовки.

Навчальний посібник "Бухгалтерський облік" є актуальним і таким, що відповідає вимогам часу та містить матеріал щодо основних принципів ведення обліку на підприємстві, розкриває сутність предмету та методу бухгалтерського обліку, дає уявлення про побудову рахунків і їх використання в практичній роботі бухгалтера, а також про облік активів та пасивів. Під час викладення матеріалу враховано зміни і доповнення до нормативно-правових актів, чинних в Україні станом на 1 вересня 2013 року.

Мета написання навчального посібника – надати істотну допомогу студентам у вивченні методики й техніки бухгалтерського обліку на підприємствах різних галузей та форм власності.

Структура навчального посібника представлена чотирма модулями:
Модуль 1. Сутність бухгалтерського обліку, його предмет і метод.

Модуль 2. Елементи методу бухгалтерського обліку та його форми.
Облік господарських процесів.

Модуль 3. Облік активів.

Модуль 4. Облік капіталу і зобов'язань, доходів і витрат.

Представлений "Глосарій термінів" стане значною допомогою у засвоєнні студентами поданого в посібнику матеріалу. Наведений у Додатку А план рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань, капіталу також сприятиме оволодінню ґрунтовними знаннями з бухгалтерського обліку.

Текст навчального посібника викладено логічно, наочно, з наведенням таблиць, схем, рисунків, що сприяють кращому розумінню матеріалу та допомагають його викладанню. Також приділено увагу обліку на підприємствах малого бізнесу.

Для відтворення практики ведення бухгалтерського обліку господарської діяльності на підприємствах у посібнику використані умовні числові приклади.

У ході написання навчального посібника були використані закони України, нормативні акти, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, матеріали таких авторів: Швець В. Г., Серікової Т. М., Маляревського Ю. Д., Тютюнника П. С., Хоменко Н. В. та ін., викладені в навчальних посібниках та підручниках, статті в періодичних виданнях, консультації з бухгалтерами-практиками підприємств різних форм власності.

Навчальний посібник вирішує досить важливе завдання дисципліни бухгалтерський облік, яке полягає в тому, щоб на належному рівні подати студентам навчальний матеріал, максимально наближаючи виробничі ситуації до дійсності, навчити студентів спрямувати теорію бухгалтерського обліку на розвиток методів отримання, обробки і використання облікової інформації в системі сучасного підприємства.

Навчальний посібник буде корисним не тільки студентам економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, а також і для практичних працівників: підприємців, бухгалтерів, економістів-аналітиків та осіб різного рівня підготовки, що цікавляться питаннями бухгалтерського обліку.

Розділ 1. Сутність бухгалтерського обліку, його предмет і метод

1. Господарський облік, його сутність та характеристика

1.1. Господарський облік, його сутність, характеристика та складові.

1.2. Мета, функції та принципи бухгалтерського обліку.

1.3. Державне регулювання бухгалтерського обліку та облікова політика.

1.1. Господарський облік, його сутність, характеристика та складові

Головною ознакою існування і розвитку будь-якого суспільства є матеріальне виробництво. При цьому розвитку суспільство вимагає все більшого виробництва як предметів безпосереднього споживання, так і предметів і засобів праці. Для управління виробничими процесами необхідно мати показники, які його характеризують. 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. Тому процеси виробництва, розподілу, обліку та споживання потребують постійного системного спостереження, обліку, контролю. Таку інформацію традиційно надає система бухгалтерського обліку, орієнтована на потреби управління.

Перші письмові дані про господарський облік відносяться до XIV сторіччя. У 1391 році італійський історик Т. Зерби писав про наявність подвійного запису, при якому сума кожної господарської операції записувалась двічі. В 1458 році купець із Дубровніка Б. Котрумї в працю "Про торгівлю і досконального купця" включив главу про подвійну бухгалтерію. Але оскільки ця праця стала відомою тільки наприкінці наступного сторіччя, то автором подвійної бухгалтерії вважається монах-математик Лука

Пачолі, який у книзі "Трактат про рахунки і записи" розглядав облік як універсальну методичну науку.

Першим офіційно призначеним бухгалтером був Христофор Штекер (1498 р.), а контролером обліку – Джон де Пайкеслей (1324 р.). У 1732 році звання головного бухгалтера Санкт-Петербурзької митниці отримав голландський купець Тиммерман. Перші дані про облік як практичну діяльність на території Київської Русі відносяться до XI сторіччя.

На ранніх стадіях розвитку суспільства потреби в організації виробництва і торгівлі задовольняв простий облік, заснований на веденні облікових книг. З ускладненням виробництва, збільшення торгівлі він вже не забезпечував потреби. Саме в цей час (XIII – XIV ст.) формується бухгалтерський облік, якому притаманні своя система методів і прийомів.

Оскільки бухгалтерський облік здійснювало окреме господарство, а виникає проблема оцінки загальної картини господарювання в державі, то у XVIII сторіччі формується статистичний облік. З ускладненням промислового виробництва, розвитку банківської системи, потреби оперативного керівництва господарством зумовили на початку XIX сторіччя виділення оперативного (оперативно-технічного) обліку.

Усі розглянуті види господарського обліку застосовуються й удосконалюються і в наш час.

Статистика вивчає загальні питання зміни й аналізу масових, кількісних явищ, відносин і взаємозв'язків. За допомогою статистичного обліку держава регулює відношення між окремими секторами економіки, встановлює динаміку і тенденції зміни національного багатства та ін.

Оперативно-технічний облік є системою спостереження за окремими господарськими операціями і процесами з метою управління ними безпосередньо в ході їх здійснення. Прикладами такого обліку може служити табельний облік, щоденний облік виробництва і відвантаження продукції, складський облік та ін.

Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [47]. Його основними відмінними рисами є: документальність, загальність і точність.

Бухгалтерський облік – головний вид господарського обліку, який зобов'язані вести всі юридичні особи, створені згідно з законодавством

України, незалежно від організаційно-правових форм і форм власності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі – підприємства).

В умовах ринкової економіки бухгалтерський облік поділяється на дві підсистеми: фінансовий бухгалтерський облік і управлінський (внутрішньогосподарський) облік. У деяких країнах, (у тому числі і в Україні) податкове законодавство вимагає проводити визначення фінансового результату за особливими правилами, відмінних від загальноекономічних. У такому разі підприємства ведуть ще і податковий облік.

Фінансовий облік — це сукупність правил та процедур, що забезпечують підготовку і надання інформації про фінансовий стан та результати діяльності організації згідно з вимогами законодавчих і нормативних актів, а також стандартами бухгалтерського обліку.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік є системою обробки і підготовки інформації для власних внутрішніх користувачів у процесі управління і є комерційною таємницею конкретного підприємства.

Податковий облік – це облік, який за певними правилами, затвердженими державою, виконує функції нарахування та сплати податків відповідним державним органам. Таким чином, основа податкового обліку – контроль за повнотою і своєчасністю нарахування та сплати податків, зборів і обов'язкових платежів [9]. Податковий облік організовують у такому порядку, щоб задовольнити потреби в інформації щодо формування оподаткованої бази підприємства від усіх видів діяльності.

Бухгалтерський фінансовий облік є суцільним обліком, який охоплює всю господарську діяльність і є безперервним у часі. У бухгалтерському фінансовому обліку діяльність суб'єкта господарювання узагальнено відображають як систему різнорідних, але взаємозв'язаних об'єктів – майна і грошових коштів підприємства, зобов'язань і капіталу, господарських процесів і фінансових результатів. Узагальнення відбувається в єдиному грошовому вимірюванні (з паралельним використанням інших вимірників: натуральних, трудових і под.) шляхом суцільного спостереження і вимірювання всіх змін даних об'єктів.

Натуральними вимірниками є одиниці вимірювання об'єктів, які визначаються їх природними властивостями (об'ємом, вагою, довжиною, площею та ін.). Такими одиницями можуть бути кілограми, метри, штуки. Вони використовуються головним чином для обліку кількості матеріальних цінностей, але користуватися ними можна лише для обліку однорідних предметів. Таким чином, за допомогою натуральних вимірників не можуть бути отримані узагальнюючі показники, які характеризують різні засоби підприємств.

Трудові вимірники використовуються для підрахунку кількості витраченої праці і враховуються в одиницях витраченого часу: робочий день, норма-година та ін. За допомогою трудових вимірників обчислюються показники продуктивності праці, контролюються норми виробітку, нараховується заробітна плата.

На відміну від натуральних трудовий вимірник часто дозволяє порівнювати між собою деякі різнорідні величини: наприклад, витрати на виробництво 1 тонни сталі або 1 тонни зерна можна розрахувати в норма-годинах.

Грошові вимірники застосовуються для обчислення всіх господарських явищ в єдиному вимірнику. Використання грошових вимірників обумовлене існуванням товарно-грошових відносин у ринковій економіці.

Використання грошового вимірника дає можливість узагальнювати в єдиному вимірюванні всі ресурси, зобов'язання, витрати і результати господарської діяльності підприємств. Оскільки бухгалтерський облік повинен відображати різноманітну інформацію та видавати узагальнені відомості про діяльність підприємства, то всі дії і події, що викликають зміни в структурі активів і зобов'язань, в бухгалтерському обліку обов'язково відображаються в грошовому вимірнику, хоча у багатьох випадках грошовий вимірник застосовується в обліку разом з натуральними і трудовими вимірниками.

1.2. Мета, функції та принципи бухгалтерського обліку

Метою бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Бухгалтерський облік відповідно до цієї мети вирішує наступні завдання:

отримання точної і своєчасної інформації про наявність і рух всіх ресурсів підприємства для забезпечення їх збереження і ефективного використання;

достовірне і точне визначення фінансових результатів діяльності підприємства і його рентабельності як основних показників ефективності роботи в умовах ринку;

постійний контроль за ефективним і раціональним використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів конкурентоспроможності продукції, що випускається, і послуг, що надаються;

захист економічної інформації від конкурентів і третіх осіб, які можуть завдати шкоди діяльності підприємства;

якісне складання і своєчасне надання звітності, визначеній діючим законодавством.

У той же час бухгалтерський облік виконує наступні **функції** – інформаційну, контрольну, захисну, функцію зворотного зв'язку й аналітичну.

Інформаційна функція полягає у створенні точної й об'єктивної інформації про активи, зобов'язання і власний капітал підприємства, характер і результати господарської діяльності.

Контрольна функція полягає в постійній перевірці на основі облікових даних законності здійснюваних операцій, збереженні засобів і забезпеченні точності створюваної економічної інформації.

Захисна функція полягає в побудові системи бухгалтерського обліку так, щоб протиправні дії могли бути своєчасно виявлені на підприємстві через систему обліку і контролю.

Функція зворотного зв'язку полягає в тому, що планова і нормативна інформація в зіставленні з фактичними даними дає управлінському персоналу можливість своєчасно виявляти відхилення від нормального ходу виробничого процесу і впливати на нього в потрібному напрямі. Ця функція є однією з основних у внутрішньогосподарському (управлінському) обліку.

Аналітична функція полягає у створенні інформаційної бази для фінансового і внутрішньогосподарського аналізу на підприємстві.

Бухгалтерський облік і створювана на його базі фінансова звітність ґрунтуються на наступних **основних принципах** [47]:

обачність – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні попереджати заниження оцінки зобов'язань і витрат і завищення оцінки активів і доходів підприємства;

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

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

послідовність – постійне (з року в рік) застосування підприємством вибраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива тільки у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинне бути обґрунтоване і розкрито у фінансовій звітності;

безперервність – оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність продовжуватиметься далі;

нарахування та 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 у момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

превалювання сутності над формою – операції враховуються відповідно до їх суті, а не тільки виходячи з юридичної форми;

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

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

періодичність – можливість розділення діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Дотримання наведених принципів обліку сприяє процесу формування та надання користувачам достовірної та своєчасної інформації про діяльність підприємства для прийняття управлінських рішень.

1.3. Державне регулювання бухгалтерського обліку та облікова політика

Основними нормативно-правовими документами, які визначають правові основи регулювання, організації і ведення бухгалтерського обліку є закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16.07.1999 р. та розроблені на його основі національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО).

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення обліку та складання фінансової звітності. Причому інші нормативні акти з бухгалтерського обліку діють лише у частині, що не суперечить названим Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку (П(С)БО).

Державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні здійснюється з метою:

- створення єдиних правил ведення обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;

- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, в межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації з їхнього застосування.

При Міністерстві фінансів України як дорадчий орган створюється методологічна рада бухгалтерського обліку. До її складу входять висококваліфіковані науковці, фахівці міністерств та підприємств, представники громадських організацій, бухгалтерів і аудиторів. Метою створення методологічної ради є:

- організація розробки та розгляду проектів національних Положень (стандартів) та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

- удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;

- методологічне забезпечення впровадження сучасних технологій збору й обробки обліково-економічної інформації;

розробка рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Відповідно до законодавства України бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, що ведеться кожним підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності повинні ґрунтуватися на даних бухгалтерського обліку.

Особливості ведення обліку на підприємствах визначаються обліковою політикою.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Облікова політика розробляється кожним підприємством самостійно. Вона є складовою частиною фінансово-господарської діяльності. Для того, щоб звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити інформацію про облікову політику підприємства та її зміни. Розкривається облікова політика у примітках до фінансової звітності.

Основною метою облікової політики є забезпечення користувачів достовірною інформацією про фінансово-майновий стан підприємства та результати його діяльності, необхідної для прийняття управлінських рішень. Оскільки фінансова звітність формується на підставі даних бухгалтерського обліку, а бухгалтерський облік повинен вестися на усіх підприємствах повсякденно, то кожному підприємству на початку своєї діяльності необхідно сформулювати свою облікову політику та закріпити її у відповідному наказі.

Під час вибору облікової політики необхідно враховувати такі фактори:

- організаційно-правову форму підприємства та форму власності;
- галузеву належність;
- розміри підприємства та наявність структурних підрозділів;
- стратегію фінансово-економічного розвитку;
- особливості технології виробництва та маркетингової стратегії;
- кадрове забезпечення та соціально-економічні умови діяльності підприємства;
- кон'юнктуру ринку та економічний стан в країні;
- стан законодавчої бази (особливо податкового законодавства).

Послідовне проведення підприємством прийнятої облікової політики є одним із найважливіших завдань бухгалтерського обліку. Її зміна

можлива лише у випадках, передбачених національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Наведіть поняття господарського обліку.
2. Наведіть види господарського обліку.
3. Перерахуйте вимірники, що застосовуються в обліку.
4. Наведіть поняття бухгалтерського обліку.
5. Як ви розумієте мету бухгалтерського обліку?
6. Які завдання вирішує бухгалтерський облік?
7. Перерахуйте функції бухгалтерського обліку.
8. Дайте визначення фінансового та управлінського обліку.
9. Перерахуйте принципи бухгалтерського обліку.
10. Наведіть приклади, що ілюструють принципи бухгалтерського обліку.
11. З якою метою здійснюється державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні?
12. Які установи здійснюють державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні?
13. Розкрийте основну мету облікової політики.
14. Які фактори впливають на вибір облікової політики?

Тестові питання для самоперевірки

1. Яке з визначень бухгалтерського обліку відповідає даному в законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні":
 - а) система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством;
 - б) процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень;

в) сукупність методів, принципів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності?

2. Фінансовий облік – це:

- а) облік і звітність для зовнішніх користувачів;
- б) складова частина управлінського обліку;
- в) складова частина бухгалтерського обліку.

3. Облікова політика підприємства визначається:

- а) самостійно підприємством;
- б) галузевим міністерством;
- в) методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України.

4. Питання методології ведення бухгалтерського обліку та складання звітності на підприємствах регулює:

- а) галузеве міністерство;
- б) Міністерство фінансів України;
- в) Національний банк України.

5. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві несе:

- а) власник підприємства;
- б) власник або керівник підприємства;
- в) власник або керівник і головний бухгалтер підприємства.

6. Назвати вимірники, які застосовуються в бухгалтерському обліку:

- а) натуральні та грошові;
- б) трудові та грошові;
- в) трудові та натуральні;
- г) натуральні, трудові та грошові.

7. У яких нормативних документах України визначені принципи бухгалтерського обліку:

- а) у національних П(С)БО;
- б) у Законі України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні";
- в) в Інструкції із застосування плану рахунків бухгалтерського обліку;
- г) у Методичних рекомендаціях із планування, обліку й калькулювання собівартості продукції?

Практична складова

Завдання 1. Зазначте, який (які) із наведених принципів, відзначених буквами, застосовується до наведених господарських операцій.

Принципи: а) обачність; б) послідовність; в) повне розкриття; г) автономність; д) принцип оцінки (грошового виміру); е) періодичність; ж) історична собівартість; з) нарахування доходів та витрат.

Господарські операції:

1. Один і той самий метод оцінки вибуття товарно-матеріальних цінностей застосовувався в 201А і 201В рр.

2. До фінансових звітів додається пояснювальна записка, яка говорить про те, що можливо у компанії виникне зобов'язання в суді, навіть якщо ніякого формального зобов'язання на дату складання бухгалтерського балансу не існує.

3. Для цілей підготування щомісячних фінансових звітів магазин роздрібної торгівлі не проводить повний фізичний підрахунок товарно-матеріальних цінностей, а використовує розрахункові дані.

4. Товарно-матеріальні цінності оцінюються за найменшою із двох оцінок: за собівартістю або за чистою вартістю реалізації.

5. Довгострокові інвестиції оцінюються за вартістю придбання.

6. Компанія досягає угоди з клієнтом про погашення клієнтом кредиту, що вже був списаний як безнадійний.

7. Бухгалтер протягом місяця враховував запаси в натуральній та грошовій оцінці. У звітності була відображена сума запасів у грошовому вимірі.

8. Компанія "Веко" придбала довгострокові інвестиції. В обліку ці інвестиції відображені за вартістю придбання.

9. Бухгалтер склав та представив річну фінансову звітність компанії.

10. Компанія "Сігма" відвантажила продукцію покупцям на суму 15 000 гривень та відобразила ці операції на рахунках обліку. Гроші від покупців ще не надійшли.

11. Власник компанії "Бета" придбав цінні папери за власні кошти. Ця операція не була відображена в обліку компанії "Бета".

12. Компанія списує борг клієнта в результаті його неплатоспроможності. На суму боргу клієнта бухгалтер у попередніх періодах нарахував резерв сумнівних боргів.

13. Компанія "Альфа" не має коштів придбати основні засоби для виробництва продукції, тому необхідне обладнання було взято в оренду, строком на 1 рік зі сплатою орендних платежів.

Завдання 2. Необхідно визначити, які вимірники застосовуються в наведених господарських операціях:

- 1) підприємство одержало довгострокову позику банку – 50 000 грн;
- 2) слюсар 5-го розряду Кознюк Р. К. фактично відпрацював 168 год;
- 3) перераховано постачальнику з поточного рахунку 15 000 грн за матеріали;
- 4) від постачальника ТОВ "Мрія" надійшла фарба – 22 кг;
- 5) чотири працівники допоміжного цеху відпрацювали в нічний час 860 людино/годин;
- 6) під час виробництва витрачено матеріали: бавовна – 100 м за ціною 166 грн за 1 м, шовк – 50 м за ціною 75 грн за 1 м.

2. Предмет і метод бухгалтерського обліку

2.1. Предмет бухгалтерського обліку.

2.2. Метод бухгалтерського обліку.

2.1. Предмет бухгалтерського обліку

Найбільш характерною сферою застосування бухгалтерського обліку є підприємство, яке відповідно до чинного законодавства повинне вести його в повному об'ємі і володіти закінченою системою організації бухгалтерського обліку.

Господарська діяльність підприємств складається з окремих процесів (виробництво і надання послуг, матеріально-технічне забезпечення, реалізація та ін.), які здійснюються за допомогою певних господарських ресурсів (основних засобів, матеріалів, грошових коштів), які складають їх матеріальну основу. У свою чергу, ці процеси складаються з окремих господарських операцій (купівля-продаж, витрати предметів праці, нарахування заробітної плати і т. п.), основою

яких є зміна в структурі активів і зобов'язань підприємства, тобто зміна однієї форми на іншу. Бухгалтерський облік повинен давати повні і достовірні відомості про наявність ресурсів, які має в своєму розпорядженні дане підприємство.

Бухгалтерський облік, як і будь-яка інша економічна наука, має свої предмет, об'єкти, суб'єкти і метод (методологію). Наукове дослідження бухгалтерського обліку – це процес цілеспрямованого вивчення об'єкта з використанням наукових методів. Об'єкт – це те, на що спрямована пізнавальна діяльність дослідника, а предмет – власне те, що вивчається і досліджується. Об'єкт і предмет як основні наукові категорії пов'язані між собою як ціле та його частина, множина і її одиниця, система і її елемент, поняття, явище та його властивість чи ознака тощо.

Предмет бухгалтерського обліку в широкому розумінні – все те, що пов'язане з отриманням необхідної інформації про суб'єкт господарювання, його господарську діяльність та ресурси. У вузькому розумінні **предметом обліку** є сукупність процедур, пов'язаних з виявленням, вимірюванням, реєстрацією, накопиченням, узагальненням, зберіганням та передачею інформації про господарську діяльність користувачам для прийняття рішень. Таке визначення предмета відповідає сутності бухгалтерського обліку, задеклароване і законодавчо закріплене та відображає технологічний процес інформаційного забезпечення, метою якого є надання користувачам правдивої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства [17].

Суть предмету бухгалтерського обліку визначається через його об'єкти, які можна за економічним змістом і призначенням розділити на:

- 1) ресурси підприємства (активи);
- 2) джерела їх утворення (капітал і зобов'язання);
- 3) господарські процеси.

Відповідно до НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" **ресурси підприємства** підрозділяються на три групи [28]:

- необоротні активи;
- оборотні активи;
- необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття.

До **необоротних активів** відносяться такі активи, які багаторазово беруть участь у господарській діяльності підприємства і термін експлуатації яких складає більше 12 місяців з дати балансу. До них належать: основні засоби, нематеріальні активи, довгострокові

інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, інші необоротні активи.

Оборотні активи включають активи, які обслуговують поточну господарську діяльність підприємства і термін експлуатації яких складає менше 12 місяців з дати балансу. Прикладами таких активів є: запаси, дебіторська заборгованість, векселі отримані, грошові кошти і їх еквіваленти, витрати майбутніх періодів, інші оборотні активи.

Групи вибуття необоротних активів, утримуваних для продажу, включають активи, щодо яких прийнято рішення про їх продаж стороннім організаціям та здійснено їх переведення до складу оборотних активів.

Наявні ресурси (активи) підприємства формуються за рахунок як власних, так і залучених коштів, або, як прийнято говорити, джерел [17].

До **джерел утворення** відносяться згідно з НП(С)БО 1 [28]:

власний капітал;

довгострокові зобов'язання і забезпечення;

поточні зобов'язання і забезпечення;

зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття.

Усі *джерела* утворення ресурсів можна класифікувати на:

джерела власних засобів;

джерела залучених засобів.

До *власних джерел* утворення ресурсів належать всі види власного капіталу (кошти, внесені засновниками на час реєстрації підприємства), додаткового та резервного капіталу, прибутку (одержаного за результатами діяльності). Власний капітал підприємства визначається вартістю його майна — тобто чистими активами, що обчислюються як різниця між вартістю майна (активів) і залучених коштів [17].

Власний капітал включає такі види капіталу, як: зареєстрований капітал, капітал у дооцінках, резервний, неоплачений, додатковий та вилучений капітали, нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

До *залучених джерел* утворення ресурсів належать ті, що тимчасово надаються в користування підприємству, а потім повертаються їх власникам на узгоджених між ними і підприємством умовах. До таких джерел відносять: кредити банків, позикові кошти під зобов'язання, кредиторську заборгованість. Залучені кошти можуть бути довгостроковими і поточними (короткостроковими) та мають форму зобов'язань [17].

До *довгострокових зобов'язань і забезпечень* включають зобов'язання, термін погашення яких більше одного року з дати балансу, а саме: відстрочені податкові зобов'язання, довгострокові кредити, довгострокові забезпечення та цільове фінансування.

До *поточних зобов'язань і забезпечень* включають зобов'язання, термін погашення яких менше одного року з дати балансу, а саме: короткострокові кредити, поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, поточні забезпечення, доходи майбутніх періодів та інші поточні зобов'язання.

Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття включають зобов'язання, які пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття.

Третьою групою об'єктів бухгалтерського обліку є такі господарські процеси: *постачання* (купівлі), *виробництва* (витрачання/зберігання), *реалізації* (продажу).

Самі *господарські процеси* в узагальненому вигляді – це взаємодія трьох складових: засобів праці (будівлі, обладнання, інструменти), предметів праці (сировина, матеріали, паливо, енергія), живої праці (робоча сила).

Господарський процес як частина кругообігу господарських засобів складається з первинних елементів – *господарських операцій*. Під терміном **господарська операція** розуміють дію або подію, яка викликає зміни у структурі активів, зобов'язань та власному капіталі підприємства. Більшість господарських операцій є наслідком вольових дій юридичних та фізичних осіб, які укладають угоди, здійснюють технологічні операції. Разом із тим господарські операції можуть мати місце в результаті певних подій, скажімо явищ реальної дійсності, що трапляються незалежно від волі людини (стихійне лихо, моральний знос, інфляційний вплив тощо) [17].

Схема кругообігу засобів підприємства в господарському процесі наведена на рис. 2.1.

Процес постачання (купівлі) – стадія кругообігу, на якій гроші перетворюються в засоби виробництва і ресурси праці. Підприємство в результаті забезпечується матеріальними і трудовими ресурсами. При цьому об'єктами обліку тут є витрати на придбання засобів і ресурсів, обсяг їх заготівлі, розрахункові операції з постачальниками.

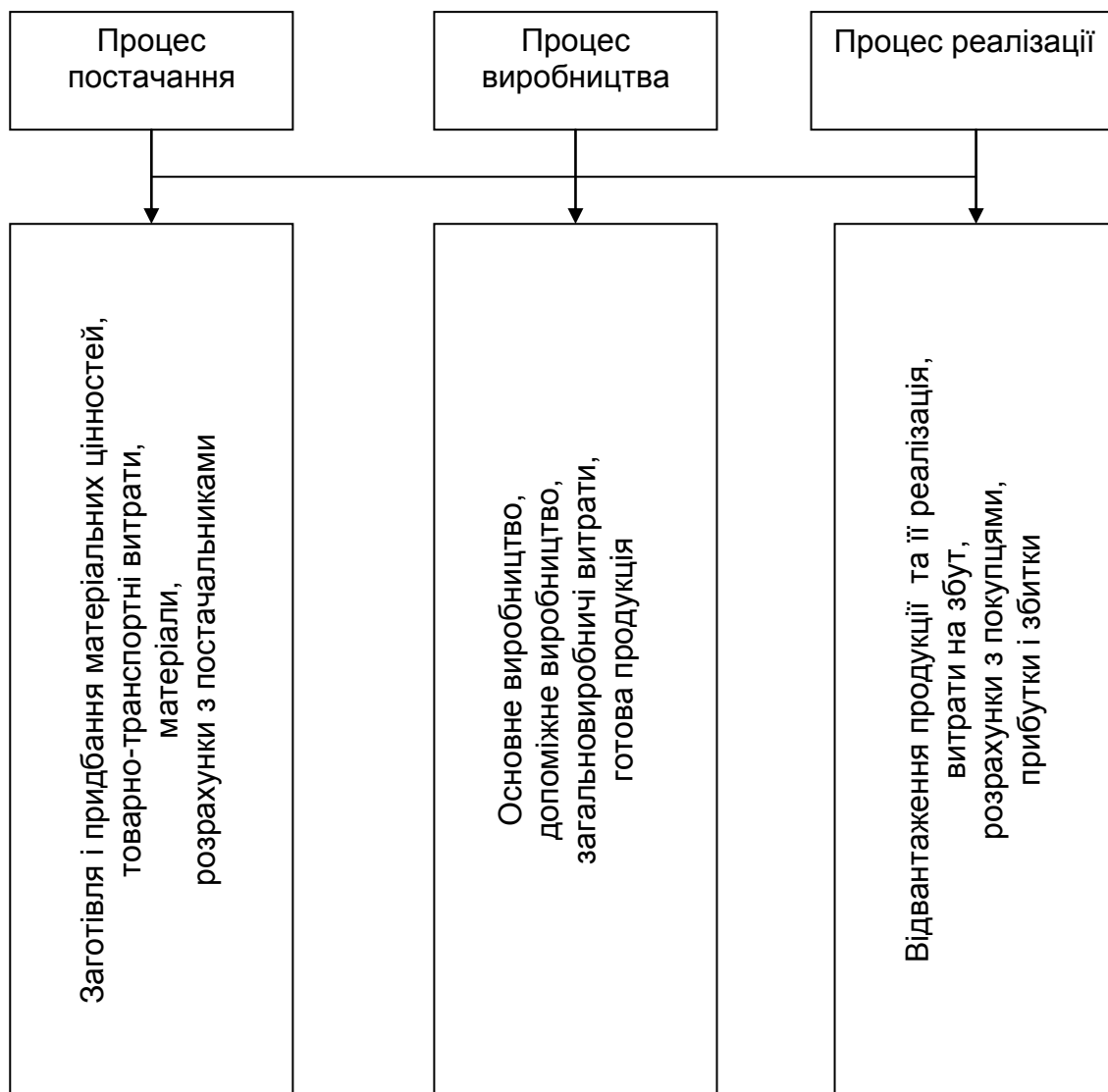


Рис. 2.1. **Схема кругообігу засобів підприємства в господарському процесі [15]**

Процес виробництва – стадія кругообігу, на якій створюють блага шляхом поєднання засобів виробництва з робочою силою (виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг). Виготовлений продукт доставляють до споживача. Тут об'єктами обліку є витрати (засоби праці в розмірі зношеної частини, сировина, паливо, енергія, праця та її оплата), собівартість продукції, наявність та рух готової продукції.

Процес реалізації – стадія кругообігу, на якій реалізують вироблену товарну продукцію, і остання набирає грошової форми, що дає можливість продовження наступного операційного циклу кругообігу капіталу. В процесі реалізації об'єктами обліку є витрати, пов'язані з відвантаженням та реалізацією продукції, обсяг відвантаження та

реалізації продукції, обчислення доходу та прибутку від реалізації продукції, розрахунки з покупцями та за зобов'язаннями з податковими та іншими органами [17].

Отже, процеси постачання, виробництва і реалізації є важливими об'єктами бухгалтерського обліку.

2.2. Метод бухгалтерського обліку

Метод бухгалтерського обліку – це способи і прийоми, з допомогою яких вивчається предмет бухгалтерського обліку, тобто господарська діяльність підприємства, в основі якої лежить моделювання фактів такої діяльності.

У бухгалтерському обліку за допомогою метода досліджуються, обмірковуються та аналізуються факти господарського життя. Еволюцію процесу моделювання в бухгалтерському обліку можливо представити як рух його елементів, які узагальнюють окремі факти господарського життя (документування) до відображення всієї фінансово-господарської діяльності підприємства (баланс).

Метод бухгалтерського обліку складається із наступних елементів.

1. Елементи первинного спостереження за об'єктами бухгалтерського обліку. До них належать документація та інвентаризація.

Для того щоб вивчати і досліджувати об'єкти бухгалтерського обліку, узагальнити і порівняти інформацію про них, необхідно, насамперед, організувати первинне спостереження і реєстрацію даних про ці об'єкти. Результати первинного спостереження повинні бути зафіксовані на матеріальному носії інформації.

Отже, **документація** – це засіб реєстрації результатів спостереження за об'єктами бухгалтерського обліку.

У практиці господарювання відбуваються також зміни в складі об'єктів бухгалтерського обліку, як, наприклад, природний збиток матеріалів, що зберігаються, розкрадання, що не можуть бути оформлені документально в ході самого процесу. Такі явища можна виявити тільки шляхом зіставлення фактичної наявності цінностей з даними бухгалтерського обліку. Фактичну наявність можна встановити лише в процесі інвентаризації. **Інвентаризація** становить спосіб виявлення фактичної наявності ресурсів, джерел і господарських процесів з даних бухгалтерського обліку.

Таким чином, документація й інвентаризація забезпечують контроль за збереженістю об'єктів бухгалтерського обліку.

2. Елементи вартісного виміру об'єктів бухгалтерського обліку. До них відносяться оцінка та калькуляція.

Для узагальнення і порівняння в обліку різних його об'єктів необхідно вимірювати їх єдиним вимірником. У бухгалтерському обліку єдиним виступає грошовий вимірник.

Для одержання узагальнюючих показників у єдиному вимірнику всі об'єкти бухгалтерського обліку, виражені в натуральних показниках, перераховуються за діючими цінами у вартісні показники. Витрати праці та інші об'єкти обліку, виражені в трудовому вимірнику, перераховуються в грошовий за нормами та ставками оплати праці. Такий прийом називають оцінкою, тобто **оцінка** – це спосіб грошового виміру об'єктів бухгалтерського обліку.

Вартісний вимір інформації не може обмежитися тільки оцінкою. Для управління господарськими процесами необхідно мати інформацію про витрати підприємства на виробництво одиниці продукції, робіт і послуг. Таку інформацію можна одержати за допомогою спеціального розрахунку, що прийнято називати калькуляцією. **Калькуляція** становить спосіб обчислення собівартості продукції, робіт і послуг.

3. Елементи взаємозалежного відображення, узагальнення і порівняння інформації про об'єкти бухгалтерського обліку. До них відносяться рахунки та подвійний запис.

Для забезпечення збереження інформації про стан об'єктів бухгалтерського обліку, а також для спостереження за змінами, що відбуваються в складі засобів, джерел і господарських процесів, необхідно узагальнювати і відобразити результати спостереження.

Таке узагальнення і відображення об'єктів бухгалтерського обліку досягаються за допомогою рахунків і подвійного запису.

Рахунки бухгалтерського обліку – це спосіб відображення наявності і руху об'єктів бухгалтерського обліку.

Подвійний запис – це спосіб відображення на рахунках бухгалтерського обліку різних змін, що відбуваються в складі ресурсів, джерел їх утворення і господарських процесів після кожної господарської операції.

4. Елементи повного узагальнення інформації про об'єкти бухгалтерського обліку. До них відносяться баланс та звітність.

Системність бухгалтерського обліку припускає не тільки локальне (у рахунках), але і повне узагальнення та порівняння всієї інформації про стан об'єктів обліку, що характеризують результати всіх господарських засобів і їхніх джерел.

Баланс – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Періодичне узагальнення інформації про господарські процеси й інші найважливіші об'єкти бухгалтерського обліку забезпечується в бухгалтерській звітності.

Бухгалтерська звітність – звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Бухгалтерська фінансова звітність відображає наростаючим підсумком (за перший квартал плюс за другий, третій і четвертий – одержуємо за рік) майновий і фінансовий стан підприємства, результати господарської діяльності за звітний період.

Типові форми бухгалтерської звітності й інструкції про порядок її заповнення розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України за узгодженням з державним комітетом зі статистики України.

Для всіх підприємств звітним роком вважається період з 1 січня по 31 грудня включно. Підприємства подають квартальну і річну бухгалтерську звітність. Бухгалтерські звіти підписуються керівником і головним бухгалтером підприємства.

Усі перераховані елементи методу бухгалтерського обліку є дуже важливими, взаємозалежні, доповнюють один одного. Так, наприклад, баланс є найбільш важливою формою бухгалтерської звітності, що складається на підставі записів на рахунках. У свою чергу, записи на рахунках здійснюються на підставі відповідних оформлених документів методом подвійного запису.

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Дайте визначення предмета бухгалтерського обліку та перелічіть його об'єкти.

2. Наведіть класифікацію ресурсів підприємства за складом та розміщенням.

3. Наведіть класифікацію ресурсів підприємства за джерелами утворення.

4. Що таке метод бухгалтерського обліку?

5. Які є основні елементи методу бухгалтерського обліку?

6. Дайте визначення документації та інвентаризації.

7. Що відноситься до елементів вартісного виміру об'єктів бухгалтерського обліку?

8. Дайте визначення оцінці та калькуляції.

9. Наведіть взаємозв'язок між балансом та звітністю.

Тестові питання для самоперевірки

1. Назвіть джерела формування активів підприємства:

а) власний капітал, зобов'язання;

б) власний капітал, зобов'язання, доходи майбутніх періодів;

в) власний і позиковий капітал.

2. З поданого виділіть джерела власного капіталу:

а) нерозподілений прибуток;

б) доходи майбутніх періодів;

в) забезпечення.

3. Активи, призначені для використання протягом більше одного року, називають:

а) необоротними;

б) оборотними;

в) цінними паперами.

4. Які з перерахованих активів є оборотними:

а) нематеріальні активи;

б) капітальні інвестиції;

в) незавершене виробництво?

5. Які з перерахованих пар не є елементами методу бухгалтерського обліку:

а) оцінка й калькуляція;

б) інвентаризація й документація;

в) баланс і зобов'язання?

6. Який з елементів методу бухгалтерського обліку використовується для фіксації господарських фактів:

- а) калькуляція;
- б) документація;
- в) баланс?

7. За допомогою якого з елементів методу бухгалтерського обліку виявляються неоприбутковані цінності, крадіжки, недостачі й т.п.:

- а) документація;
- б) оцінка;
- в) інвентаризація?

Практична складова

Завдання 1. Виділити окремо ресурси підприємства і джерела їх формування, використовуючи наступні дані:

гроші в касі, складське приміщення, зареєстрований (пайовий) капітал, автомобілі, заборгованість постачальникам, комп'ютер, резервний капітал, позика банку, торгівельний кіоск, запасні частини, товари, заборгованість працівникам з оплати праці, виробниче обладнання, готова продукція, торгівельний знак, тара, спецодяг, заборгованість покупців, столи письмові, автомобільний гараж, заборгованість учасникам, путівка, резерв наступних виплат, музичні інструменти.

Завдання 2. Необхідно визначити, які з наведених нижче статей відносяться до оборотних активів, а які – до необоротних. Перелік активів:

незавершене виробництво, нематеріальні активи, готова продукція, векселі одержані, виробничі запаси, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, грошові кошти в іноземній валюті, малоцінні та швидкозношувані предмети, тварини на вирощуванні та відгодівлі, товари, основні засоби.

Завдання 3. Виділити окремо активи і зобов'язання, використовуючи наступні дані:

готова продукція, патент, позика банку, товари, зареєстрований (пайовий) капітал, заборгованість постачальникам, готівка в касі, заборгованість робітникам з оплати праці, одержані аванси, основні засоби, резервний капітал, довгострокові позики банків, заборгованість учасникам, запасні частини, незавершене капітальне будівництво, розрахунки з дебіторами, заборгованість органам соціального страхування,

прибуток, грошові кошти на рахунках у банку, векселі одержані, будівельні матеріали, векселі видані, цільове фінансування.

Завдання 4. Згрупувати джерела утворення ресурсів за видами капіталу та зобов'язань, використовуючи наступні дані:

прибуток, забезпечення виплат відпусток, короткострокова позика банку, резервний капітал, емісійний дохід, вилучені акції, забезпечення гарантійних зобов'язань, короткострокові векселі видані, додатковий капітал, заборгованість робітникам з оплати праці, цільове фінансування з бюджету, доходи майбутніх періодів, одержані аванси, заборгованість Пенсійному фонду, зареєстрований (пайовий) капітал, заборгованість бюджету, заборгованість підзвітним особам.

3. Методичні прийоми бухгалтерського обліку та їх використання на підприємствах

3.1. Сутність та поняття методу, прийому, способу.

3.2. Методичні прийоми бухгалтерського обліку.

3.1. Сутність та поняття методу, прийому, способу

Головним чинником існування і розвитку суспільства є виробнича діяльність. Її результат залежить не тільки від суб'єкта чи об'єкта, але і від того, як вона здійснюється, які методи, способи та прийоми при цьому застосовуються.

Слово **метод** (від гр. *methodos* – дослідження) означає спосіб дослідження явищ, підхід до вивчення явищ, планомірний шлях встановлення істини, взагалі – прийом, спосіб дії. У своїй основі метод є інструментом вирішення головного завдання науки – пізнання об'єктивних законів дійсності з метою використання їх у практичній діяльності людей [17].

Найбільш універсальним визначенням наукового методу є наступне: **метод наукового дослідження** – це способи і прийоми досягнення мети, вирішення конкретного завдання, сукупність прийомів або операцій практичного чи теоретичного опанування дійсності. Правильно обраний метод надає можливість визначити найбільш суттєве, внутрішнє та зовнішнє, найбільш динамічне і т. ін.

Таким чином, метод у тій або іншій формі зводиться до сукупності визначених правил, прийомів, способів, норм пізнання і дій. Він є системою принципів, вимог, які повинні орієнтувати у вирішенні конкретного завдання, досягненні визначеного результату в тій або іншій сфері діяльності [5].

Спосіб – це сукупність і порядок дій, що використовуються для вирішення будь-якого завдання. **Прийом** – це спосіб виконання або здійснення чого-небудь; певний захід для здійснення чого-небудь, досягнення якоїсь мети.

Розвиток науки та практики відбувається разом з розвитком і диференціацією методу. А останній потребує розробку вчення про метод – методологію. Таким чином, **методологія** є загальною теорією методу, вона сформувалася у зв'язку з необхідністю узагальнення і розробки тих методів, засобів та прийомів, які були відкриті в філософії, науці та інших формах діяльності людини. Історично першочергово проблеми методології розроблялися в межах філософії. Методологічний зріз є необхідним компонентом кожної науки, тому облік не є виключенням [5].

Конкретизація методу доводиться шляхом розробки, алгоритму, інструкції, чіткого опису способу існування. Виходячи з того, що метод це спосіб досягнення якої-небудь мети або рішення якої-небудь задачі, сукупність прийомів дослідження, то прийом – це певна дія, а спосіб – порядок застосування.

3.2. Методичні прийоми бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік як наука у своїй діяльності використовує різні методи. Основним з них є діалектичний метод, який передбачає, що всі події діяльності розглядаються в розвитку і безперервному зв'язку їх причин та наслідків.

До спеціальних методів можуть бути віднесені й економіко-математичні, економіко-статистичні, аналіз і синтез, економічний аналіз, абстрактно-логічні та ін.

Наприклад, економіко-математичні методи використовуються в бухгалтерському обліку для визначення принципів групування інформації для досягнення конкретних цілей, а також у процесі розробки основних і допоміжних облікових реєстрів (особливо це актуально в управлінському обліку).

А економіко-статистичні методи застосовують у ході здійснення статистичної вибірки, економічного групування, розрахунку статистичних показників. До цих методів слід віднести і кореляційний та регресивний аналіз. Саме ці методи дозволяють використовувати бухгалтерську інформацію для аналізу, бюджетування та ін.

Що стосується аналізу і синтезу, то вони дозволяють узагальнити інформацію про стан діяльності підприємства, визначити загальні риси та виробити пропозиції до його вдосконалення. За допомогою цих методів розробляються схеми групування і деталізації даних, визначається ступінь їх подальшої обробки, використання в управлінні підприємством.

У процесі розробки підприємством облікової політики, формування прогнозних балансів, тобто коли відбувається створення моделей з найбільш суттєвими ознаками явища або об'єкта, що вивчається, використовують абстрактно-логічні методи. До них відносять такі прийоми пізнання, як індукцію та дедукцію. **Індукція** – це спосіб вивчення явищ від часткового до загального, від окремих факторів до узагальнень, від причин до наслідків. **Дедукція** – це спосіб вивчення явищ від загального до часткового, від наслідків до причин.

Методичні прийоми бухгалтерського обліку взаємопов'язані, доповнюють один одного і в сукупності становлять одне ціле – метод бухгалтерського обліку, який більш докладно був розглянутий у попередній темі.

А виходячи з того, що теоретичною основою бухгалтерського обліку є економічна теорія, всі господарські явища і процеси вивчаються бухгалтерським обліком згідно з економічними законами. Тому разом із загальнонауковими і спеціальними методами, бухгалтерський облік як самостійна наука використовує свій, властивий лише йому метод, що складається з прийомів і способів.

Бухгалтерський облік вивчає свій предмет за допомогою таких методів:

- хронологічного і систематичного спостереження;
- вимірювання господарських засобів і процесів;
- реєстрації та класифікації даних з метою їх систематизації;
- узагальнення інформації з метою звітності.

Перелічені методи дають змогу формувати бухгалтерську інформацію для зовнішніх і внутрішніх користувачів [17].

Методичні та технічні прийоми бухгалтерського обліку в умовах різних способів обробки даних наведені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Методичні та технічні прийоми бухгалтерського обліку
в умовах різних способів обробки даних**

Способи обробки даних	
Вручну	З використанням ПЕОМ
складання документів в низових ланках (цех, склад тощо), у бухгалтерії	фіксація даних про господарські операції в ПЕОМ та видача їх на екран дисплея у низових ланках (цех, склад тощо), в бухгалтерії
передача документів у бухгалтерію	передача даних по каналах зв'язку на ПЕОМ, які знаходяться в бухгалтерії
обробка документів у бухгалтерії	обробка даних на ПЕОМ у бухгалтерії
складання облікових реєстрів у бухгалтерії	видача даних на екран дисплея або роздруківка

Підсумовуючи визначене можна зробити висновок, що методи бухгалтерського обліку слугують для подальшої розробки його методологічних основ, за їх допомогою формується оптимальна організація облікових процедур.

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Дайте визначення методу наукового дослідження.
2. Що таке методологія?
3. Чим відрізняється спосіб від прийому?
4. Які методи використовує бухгалтерський облік?
5. Які методи використовують для аналізу бухгалтерської інформації?
6. Які методи використовують у процесі розробки облікової політики?

Тестові питання для самоперевірки

1. Який з перелічених методичних прийомів не належить до елементів методу бухгалтерського обліку:

- а) оцінка;
- б) калькуляція;
- в) дисконтування;
- г) подвійний запис.

2. Метод наукового дослідження – це:

а) способи і прийоми досягнення мети, сукупність прийомів або операцій;

б) способи і прийоми досягнення мети, вирішення конкретного завдання, сукупність прийомів або операцій практичного чи теоретичного опанування дійсності;

в) сукупність і порядок дій, що використовуються для вирішення будь-якого завдання.

3. Спосіб відрізняється від прийому як:

- а) вирішення будь-якого завдання від досягнення якоїсь мети;
- б) вирішення якоїсь мети від досягнення будь-якого завдання;
- в) ніяк не відрізняється, це тотожні поняття.

4. Бухгалтерський баланс

4.1. Поняття про бухгалтерський баланс.

4.2. Види балансу.

4.3. Побудова і зміст бухгалтерського балансу.

4.4. Типи господарських операцій та їх вплив на бухгалтерський баланс.

4.1. Поняття про бухгалтерський баланс

Кожне підприємство має свій баланс, який визначає його фінансово-майновий стан на даний момент. При цьому в фінансово-майновому стані підприємства завжди є дві сторони: одна визначає собою сукупність наявних засобів, які називаються активом, друга вказує

на джерела отримання таких засобів (власні або позикові), які називаються пасивом.

Поняття про бухгалтерський баланс (**звіт про фінансовий стан**) викладено в НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності".

Згідно з НП(С)БО 1 **баланс** – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Бухгалтерський баланс підприємства складається з трьох блоків.

На рис. 4.1 схематично наведено бухгалтерський баланс.

Баланс
на _____20_р.

Актив	На початок періоду	На кінець періоду	Пасив	На початок періоду	На кінець періоду
1. Необоротні активи			1. Власний капітал		
2. Оборотні активи			2. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		
3. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			3. Поточні зобов'язання і забезпечення		
			4. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		
Баланс			Баланс		

Керівник _____ Головний бухгалтер _____

Рис. 4.1. Бухгалтерський баланс

Перший блок балансу включає реквізити підприємства (назва, код за ЄДРПОУ, форма власності, вид економічної діяльності, адреса, підпорядкованість, одиниця виміру) та назву фінансового звіту і дату балансу.

Другий блок балансу візуально представляє двосторонню таблицю, в якій ліва частина – це актив, а права – пасив.

Третій блок містить підписи посадових осіб підприємства, які мають право підпису фінансових звітів (керівник та головний бухгалтер).

В активі балансу згруповано активи підприємства в трьох розділах. У пасиві балансу чотири розділи.

Кожний розділ складається зі статей відповідно до об'єктів бухгалтерського обліку та рахунків.

Згідно з НП(С)БО 1 **стаття** – це елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим цим Положенням (стандартом).

Головне балансове рівняння має вигляд:

Активи = Капітал + Зобов'язання, або Актив = Пасив.

Підсумок балансу, який однаковий в активі і пасиві, називається **валютою** балансу.

Баланс необхідний для контролю за наявністю та структурою активів, капіталу та зобов'язань підприємства, для аналізу фінансового стану підприємства, його платоспроможності, ліквідності тощо.

Правильно побудувати бухгалтерський баланс означає:

повністю відобразити господарський процес;

надати належне угруповання господарських явищ відповідно до природи та призначення господарюючого суб'єкта;

вивчити зв'язок між явищами, тобто встановити правильну кореспонденцію рахунків, що дозволить вивчити не тільки майновий стан підприємства, але і його фінансовий результат.

4.2. Види балансу

У практиці останнє десятиліття склався спрощений погляд на форму балансу, в той же час бухгалтерський баланс можна класифікувати за наступними ознаками:

За часом складання можуть бути вступні, поточні, ліквідаційні, розподільні, об'єднані й т.п. *Вступний* баланс складають на момент виникнення підприємства. Він відображає активи, сформовані його власниками у формі початкового капіталу в пасиві на дату створення суб'єкта господарювання. *Поточні* баланси складаються періодично протягом усього часу існування підприємства. *Ліквідаційні* баланси формують у результаті ліквідації підприємства. Відрізняються вони від

поточних в основному більш точною оцінкою своїх статей. *Розподільні* баланси складаються під час реструктуризації великих підприємств, у момент їхнього розподілу на декілька малих структурних одиниць або у процесі передачі одного зі структурних підрозділів іншому підприємству. *Об'єднавчі* баланси складаються в результаті об'єднання декількох підприємств в одне підприємство на правах юридичних осіб.

За джерелами складання баланси бувають інвентарні, книжкові, генеральні. *Інвентарні* баланси складають на основі опису засобів, *книжкові* – на основі даних поточного бухгалтерського обліку без попередньої перевірки їх за допомогою інвентаризації, *генеральні* – на основі облікових записів і даних інвентаризацій.

За обсягом інформації баланси бувають одиничні й зведені. *Одиничний* баланс відображає діяльність тільки підприємства й складається на основі даних поточного обліку, а *зведений* баланс складається на основі одиничних балансів окремих підприємств.

За характером діяльності баланси можуть бути основні й неосновні. Баланс *основної діяльності* складається відповідно до профілю підприємства, його статусу. Баланси окремих (*неосновних*) *видів діяльності* відображають інформацію про стан активів і пасивів, які обслуговують види неосновної діяльності.

За формами власності бувають баланси державних, кооперативних, колективних, приватних, спільних, змішаних й інших підприємств.

За обсягом відображення баланси бувають самостійні й окремі. *Самостійний* баланс складають підприємства, які є юридичними особами. *Окремий* баланс – структурні підрозділи цих підприємств, які не мають статус юридичних осіб.

За способом очищення виділяють брутто та нетто баланс.

Брутто баланс містить у собі регулюючі статті, а *нетто* – виключає їх. Таке виключення регулюючих статей з балансу називається очищенням балансу [11].

4.3. Побудова і зміст бухгалтерського балансу

Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства.

Згорання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами).

Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому.

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

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

Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

Актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена й очікується отримання в майбутньому економічних вигід, пов'язаних з його використанням.

Зобов'язання відображається у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

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

Перший розділ активу балансу відображає необоротні активи, термін використання або погашення яких більше одного року і включає такі статті, як: нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, основні засоби, довгострокові біологічні активи, інвестиційна нерухомість, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи.

Такі статті, як нематеріальні активи та основні засоби відображаються в балансі за первісною (справедливою) та залишковою вартістю активів, а також в сумі накопиченої амортизації (зносу). Залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації (зносу), яка наводиться у дужках та включається у підсумку до валюти балансу.

Такі статті, як незавершені капітальні інвестиції, інвестиційна нерухомість, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені

податкові активи, інші необоротні активи відображають вартість незавершених капітальних інвестицій, заборгованість фізичних та юридичних осіб, суму податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки та ін.

Довгострокові фінансові інвестиції відображаються в балансі за методом участі в капіталі або іншим методом, передбаченим положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку до таких фінансових інвестицій.

До *другого розділу активу* балансу включають оборотні активи, термін використання або погашення яких менше одного року і включає такі статті: запаси, поточні біологічні активи, дебіторську заборгованість, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їх еквіваленти, витрати майбутніх періодів та інші оборотні активи.

У балансі **запаси** відображаються за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації. А поточні біологічні активи відображають за справедливою або первісною вартістю.

До **поточних біологічних активів** належать дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі, птиця, звірі, кролики, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі, а також зернові, технічні, овочеві та інші культури.

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги в балансі відображає заборгованість покупців або замовників за надану їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем) за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів.

Дебіторська заборгованість за розрахунками відображає: заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплату за податками, зборами та іншими платежами до бюджету; сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів.

У статті "Інша поточна дебіторська заборгованість" показується заборгованість дебіторів, яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів, наприклад заборгованість підзвітних осіб.

Поточні фінансові інвестиції в балансі оцінюються за справедливою вартістю або собівартістю.

У статті "Грошові кошти та їх еквіваленти" окремо наводяться кошти в національній та іноземній валютах.

У статті "Інші оборотні активи" відображаються, зокрема, грошові документи в національній та іноземній валюті і податкові зобов'язання по ПДВ, нараховані доходи, розрахунки за внутрішніми операціями та ін.

У складі **витрат майбутніх періодів** відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

У *третьому розділі активу* балансу відображають необоротні активи та групи вибуття, утримуваних для продажу за найменшою з двох величин: балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації.

У *першому розділі пасиву* балансу наводять інформацію про власний капітал підприємства, який включає такі статті: зареєстрований (пайовий) капітал, капітал у дооцінках, додатковий, резервний, вилучений капітали та нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Власний капітал у балансі відображає фактичну суму різних видів капіталу підприємства. При цьому такі види капіталу, як непокритий збиток, неоплачений та вилучений капітал наводяться в дужках та вираховуються при визначенні підсумку власного капіталу.

Зареєстрований (пайовий) капітал – юридично оформлена, офіційно об'явлена і належним чином зареєстрована частина внесків власників до капіталу підприємства. У складі зареєстрованого капіталу можна виділити:

статутний капітал – зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства;

пайовий капітал – сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарської діяльності, а саме: суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

Капітал у дооцінках – сума дооцінки (уцінки) залишкової вартості необоротних активів і фінансових інструментів на дату балансу.

Додатковий капітал – це інший капітал, укладений учасниками товариства або одержаний у процесі господарської діяльності підприємства внаслідок безоплатного отримання необоротних активів, іншого додаткового капіталу.

Додатковий капітал можна використовувати на покриття балансових збитків (за умови, що для цього використані всі інші джерела); на збільшення статутного капіталу; на покриття різниці між фактичною собівартістю вилученого капіталу, який анулюють, та його номіналом.

Резервний капітал – включає суму всіх наявних резервів, створених відповідно до чинного законодавства або Статуту підприємства за рахунок нерозподіленого прибутку.

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – прибуток підприємства, що залишився після виплати доходів власникам і формування резервного капіталу або сума непокритого збитку. Непокритий збиток утворюється в результаті діяльності підприємства, коли витрати перевищують його доходи.

Неоплачений капітал – це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Вилучений капітал – це фактична вартість акцій власної емісії або частин, викуплених акціонерним товариством у його учасників.

Другий розділ пасиву балансу включає довгострокові зобов'язання і забезпечення підприємства, термін погашення яких більше одного року і включає такі статті: довгострокові кредити банків, інші довгострокові зобов'язання, відстрочені податкові зобов'язання, довгострокові забезпечення, цільове фінансування.

До інших довгострокових зобов'язань відносяться зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки, наприклад облігації, процентні векселі.

Відстрочені податкові зобов'язання показують суму податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

Цільове фінансування – це кошти, отримані для здійснення заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога). Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо.

У *третьому розділі пасиву* балансу наводять інформацію про короткострокові зобов'язання і забезпечення, які мають бути погашені протягом одного року та виникли в операційному циклі і включають такі статті: короткострокові кредити банків, поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, за товари, роботи, послуги, розрахунками зі страхування, з оплати праці, поточні забезпечення, доходи майбутніх періодів, інші поточні зобов'язання.

Доходи майбутніх періодів – це доходи, які отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

У статті "Інші поточні зобов'язання" відображається, зокрема, податковий кредит по ПДВ і сума заборгованості замовникам за будівельними контрактами, суми отриманих авансів та ін.

У *четвертому розділі пасиву* балансу відображаються зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу, що визначаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність".

4.4. Типи господарських операцій та їх вплив на бухгалтерський баланс

У сучасній практиці господарські операції постійно зумовлюють певні зміни в балансі. Розрізняють чотири типи операцій, що впливають на баланс: активні, пасивні, активно-пасивні в бік збільшення, активно-пасивні в бік зменшення. Розглянемо типи змін у балансі під впливом господарських операцій на умовних прикладах. Для цього під сумами відповідних статей вписуватимемо ті суми, які додаються або віднімаються від них у результаті наведених господарських операцій.

1. Активний тип зміни. Збільшення (+) одних активів та зменшення (-) інших активів (активу балансу) на ту саму суму. Валюта балансу є незмінною.

А. Передані зі складу матеріали (-) на будівництво (+) цеха на суму 6 000 грн. У результаті цієї операції матеріали на складі зменшилися на 6 000 грн, а сума витрат на будівництво цеха збільшиться на ці ж 6 000 грн. Валюта балансу залишилася незмінною. В балансі ці зміни

відображаються в статті "Незавершені капітальні інвестиції" (+) та статті "Запаси" (-).

Б. Отримано на поточний рахунок (+) оплата заборгованості від покупців (-) на суму 5 600 грн. Покупці погасили свою заборгованість, тому їх заборгованість зменшилася на 5 600 грн, а на рахунок в банку надійшли кошти на ці ж 5 600 грн. Валюта балансу залишилася незмінною. В балансі ці зміни відображені в статті "Грошові кошти та їх еквіваленти" (+) та "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" (-).

2. Пасивний тип зміни. Збільшення (+) одних статей пасиву балансу (капіталу та зобов'язань) та зменшення (-) інших статей пасиву на ту саму суму. Валюта балансу є незмінною.

А. Частина прибутку (-) в розмірі 10 200 грн використано на збільшення зареєстрованого капіталу (+). Тобто сума прибутку зменшилася на 10 200 грн, а зареєстрований капітал збільшено на ці ж 10 200 грн. Валюта балансу залишилася незмінною. Зміни відображають в першому розділі пасиву балансу за такими статтями: "Зареєстрований капітал" (+) та "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" (-).

Б. Переведене довгострокове зобов'язання за кредитами (-) до складу поточних зобов'язань (+) на суму 2 100 грн. Тобто довгострокових зобов'язань стало менше на 2 100 грн, а короткострокових більше на 2 100 грн. Валюта балансу залишилася незмінною. Зміни відображають в третьому і другому розділі пасиву балансу за такими статтями: "Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" (+) та "Довгострокові кредити банків" (-).

3. Активно-пасивний тип у бік збільшення. Збільшення активу та пасиву (+,+) на одну суму. Валюта балансу збільшується на ту ж саму суму.

А. Оприбутковано матеріали (+) від вітчизняного постачальника (+) на суму 21 630 грн. У цьому разі отриманих матеріалів стало більше на суму 21 630 грн та збільшилася заборгованість перед постачальником з оплати за отримані матеріали на ці ж 21 630 грн. Зміни відбулися у другому розділі активу балансу за статтею "Запаси" (+) та третьому розділі пасиву балансу "Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги" (+). Валюта балансу збільшилася на 21 630 грн.

Б. Оприбутковано довгострокову позику (+) на рахунок в банку (+) на суму 30 630 грн. У цьому разі на поточному рахунку грошових коштів

стало більше на суму 30 630 грн та збільшилася заборгованість перед банком щодо повернення кредиту на ці ж 30 630 грн. Зміни відбулися в другому розділі активу балансу за статтею "Грошові кошти та їх еквіваленти" (+) та другому розділі пасиву балансу "Довгострокові кредити банків" (+). Валюта балансу збільшилася на 30 630 грн.

4. Активно-пасивний тип у бік зменшення. Одночасне зменшення активу та пасиву (-, -) балансу. Валюта балансу зменшиться на ту ж саму суму.

А. Погашено заборгованість перед постачальниками (-) грошовими коштами з поточного рахунка (-) в сумі 18 600 грн. У такому разі зменшилася заборгованість перед постачальником на суму 18 600 грн та зменшилися грошові кошти на цю ж суму. Зміни відбулися в другому розділі активу балансу за статтею "Грошові кошти та їх еквіваленти" (-) та третьому розділі пасиву балансу "Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги" (-). Валюта балансу зменшилася на 18 600 грн.

Б. Погашена заборгованість перед бюджетом (-) з поточного рахунка (-) на суму 12 500 грн. У цьому випадку сума коштів на рахунку в банку зменшується на 12 500 грн, та одночасно зменшується заборгованість перед бюджетом на цю ж саму суму. Зміни відбулися в другому розділі активу балансу за статтею "Грошові кошти та їх еквіваленти" (-) та третьому розділі пасиву балансу "Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" (-). Валюта балансу зменшилася на 12 500 грн.

У табл. 4.1 наведено зміни в балансі під впливом наведених вище господарських операцій, які відображаються в балансі на кінець періоду. Залишки за статтями відображені на початок звітного періоду.

Отже, завдяки подвійному запису в бухгалтерському балансі актив завжди дорівнює пасиву після будь-яких господарських операцій. І це одна з ілюстрацій чіткості та гармонійності бухгалтерського обліку.

Характер двоїстого впливу перерахованих операцій визначається самою сутністю балансового звіту, принципом подвійного або двостороннього відображення одних і тих же сукупностей засобів, які закріплюються за організаціями, що, у свою чергу, досить сильно дозволяє полегшити аналіз фінансової діяльності компанії.

Баланс
на _____ 20_р.

Актив	На початок періоду	Зміни	На кінець періоду	Пасив	На початок періоду	Зміни	На кінець періоду
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Необоротні активи				1. Власний капітал:			
Незавершені капітальні інвестиції	42 500	6 000 (+)	48 500	Зареєстрований капітал		10 200 (+)	10 200
				Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	12 400	10 200 (-)	2 200
2. Оборотні активи:				2. Довгострокові зобов'язання:			
				Довгострокові кредити	18 600	30 630 (+) 2 100 (-)	47 130
Виробничі запаси	6 000	6 000 (-) 21 630 (+)	21 630	3. Поточна кредиторська заборгованість за:			
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	5 600	5 600 (-)	0	довгостроковими зобов'язаннями		2 100 (+)	2 100
Грошові кошти та їх еквіваленти	9 000	12 500 (-) 18 600 (-) 30 630 (+) 5 600 (+)	14 130	за товари, роботи, послуги	18 600	18 600 (-) 21 630 (+)	21 630

1	2	3	4	5	6	7	8
3. Необоротні активи та групи вибуття				з бюджетом	13 500	12 500 (-)	1 000
				4. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, які утримуються для продажу, та групами вибуття			
Баланс	63 100	21 160	84 260	Баланс	63 100	21 160	84 260

У балансовій теорії ті операції, які змінюють підсумок балансу, тобто його валюту, мають назву операції модифікації, а операції, які не призводять до зміни валюти, називаються – операціями пермутації.

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Наведіть визначення балансу.
2. Назвіть, з яких блоків складається баланс.
3. Перерахуйте розділи активу балансу.
4. Перерахуйте розділи пасиву балансу.
5. Назвіть основне рівняння балансу.
6. Наведіть визначення статті балансу.
7. Що таке валюта балансу?
8. Назвіть склад першого розділу активу балансу. Як оцінюються такі статті?
9. Назвіть склад другого розділу активу балансу. Як оцінюються такі статті?
10. Назвіть склад першого розділу пасиву балансу. Яка сума включається до валюти балансу?
11. Назвіть визначення зареєстрованого (пайового) капіталу.
12. Назвіть визначення капіталу в дооцінках.

13. Дайте характеристику складу додаткового капіталу.
14. Назвіть визначення резервного та вилученого капіталу.
15. Назвіть склад другого та третього розділів пасиву балансу.
16. Які є типи змін у балансі під впливом господарських операцій?

Тестові питання для самоперевірки

1. Баланс поділяється на дві частини:
 - а) ліворуч показані активи, праворуч – зобов'язання;
 - б) ліворуч показаний капітал, праворуч – зобов'язання;
 - в) ліворуч показані активи, праворуч – капітал і зобов'язання.
2. Скільки розділів в активі балансу:
 - а) 2;
 - б) 4;
 - в) 3;
 - г) немає правильної відповіді?
3. До складу пасиву балансу входять:
 - а) короткострокові кредити;
 - б) дебіторська заборгованість;
 - в) довгострокові фінансові інвестиції;
 - г) грошові кошти.
4. До складу активу балансу входять:
 - а) власний капітал;
 - б) дебіторська заборгованість;
 - в) кредити банку.
5. Який за видом баланс входить в бухгалтерську звітність підприємства:
 - а) оборотний;
 - б) сальдовий;
 - в) шаховий;
 - г) попередній?
6. Основне бухгалтерське рівняння представлене у вигляді:
 - а) активи = капітал + зобов'язання;
 - б) активи = зобов'язання - капітал;
 - в) активи = пасиви.

7. Які зміни в балансі викликає зроблена господарська операція із внесення засновником до зареєстрованого капіталу основних засобів:

- а) пасив зменшується, актив зменшується;
- б) пасив зменшується, актив збільшується;
- в) актив зменшується, пасив збільшується;
- г) одна стаття активу зменшується, інша стаття активу збільшується;
- д) актив збільшується, пасив збільшується?

Практична складова

Завдання 1. Необхідно на основі наведених статей скласти баланс підприємства. Дані для виконання (сума в грн):

зареєстрований капітал – 191 700; дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги – 14 950; транспортні засоби – 155 700; кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги – 24 500; прилади – 15 500; матеріали – 18 800; кошти на рахунках у банку – 11 250.

Завдання 2. Необхідно на підставі балансового рівняння та даних для виконання скласти баланс. Дані для виконання (сума в грн):

зобов'язання перед банком – 12 700; кошти на поточному рахунку в банку – 22 500; готівка в касі – 200; заборгованість перед постачальниками – 5 500; заборгованість засновників по внесках до зареєстрованого (статутного) капіталу – 21 500, запаси – 17 000.

Завдання 3. Визначити тип змін у балансі під впливом господарських операцій:

1. Оприбутковано на склад матеріали, отримані від постачальника.
2. Придбано малоцінні та швидкозношувальні предмети підзвітною особою.
3. Виплачена заробітна плата робітникам підприємства з каси.
4. Утримано із заробітної плати податок з доходів фізичних осіб.
5. Зараховано на поточний рахунок грошові кошти в погашення дебіторської заборгованості за відвантажену раніше продукцію.
6. Сплачено з рахунка в банку кредитору в погашення заборгованості.
7. Надійшла на рахунок у банку позика від банку.

Розділ 2. Елементи методу бухгалтерського обліку та його форми. Облік господарських процесів

5. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис

- 5.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх зміст та побудова.
- 5.2. План рахунків бухгалтерського обліку.
- 5.3. Метод подвійного запису.
- 5.4. Синтетичні та аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок.
- 5.5. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.

5.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх зміст та побудова

Баланс (звіт про фінансовий стан) дає оцінку активів тільки у грошовому вимірнику, а облік, наприклад, матеріальних цінностей потребує ще й натуральних вимірників. Тому поточний облік стану і зміни ресурсів підприємства та їхніх джерел, господарських процесів забезпечується за допомогою системи рахунків.

Рахунки – це один з елементів методу бухгалтерського обліку, що становить спосіб групування і поточного відображення за певними ознаками наявності та руху засобів підприємства та їхніх джерел і господарських процесів.

Для кожної групи активів підприємства, джерел їх формування та господарських процесів відкривають рахунок. Так, для обліку основних засобів відкривається рахунок "Основні засоби", для обліку виробничих запасів – "Виробничі запаси", для обліку процесу виробництва – "Виробництво" тощо. Отже, **рахунок** є засобом групування (узагальнення) активів, пасивів, господарських процесів і контролю за їх станом і рухом у процесі господарської діяльності підприємств.

Зміст, призначення і побудова рахунків зумовлені об'єктами, що обліковуються, і завданнями обліку.

У результаті господарської діяльності активи та джерела їх утворення можуть збільшуватися або зменшуватися. Таке збільшення або зменшення на рахунках відображається окремо. Тому рахунки бухгалтерського обліку схематично зображують у вигляді *двосторонньої*

таблиці, ліву сторону якої позначають терміном **дебет**, а праву – **кредит**.

Назву рахунка пишуть посередині таблиці. Термін "дебет" походить від лат. *debet*, що означає "він винен", а "кредит" – від лат. *credit*, що означає "він вірить". Тепер дебет і кредит – це умовні технічні позначення сторін рахунка. Кожна сторона призначається для роздільного відображення збільшення або зменшення сум, що відображають на відповідних рахунках.

Оскільки об'єкт бухгалтерського обліку характеризується певним станом, тобто наявністю на певний момент часу засобів, коштів і джерел, то перш за все на рахунку фіксують цей стан. Така сума називається початковим залишком, або **початковим сальдо**.

Слово "сальдо" походить від італ. *saldo*, що означає "розрахунок". Після цього на рахунках відображають господарські операції, тобто зміни засобів і їх джерел. При цьому збільшення об'єкта обліку записують на одній стороні рахунка, а зменшення – на протилежній. Відображена інформація про зміни об'єкта обліку за дебетом і кредитом відповідного рахунку називається **оборотом**.

Підсумки записів за дебетом рахунка називають дебетовим оборотом, підсумки записів за кредитом рахунка – кредитовим оборотом.

Залежно від обліку ресурсів підприємства чи джерел їх утворення бухгалтерські рахунки поділяють на активні та пасивні.

Активні рахунки призначені для відображення інформації про наявність та рух активів і відкриваються для статей балансу, які знаходяться в активі бухгалтерського балансу ("Основні засоби", "Виробничі запаси", "Рахунки в банках", "Розрахунки з покупцями та замовниками" тощо).

Пасивні рахунки призначені для відображення інформації про наявність та зміни джерел утворення і відкриваються для статей балансу, що містяться в пасиві балансу ("Зареєстрований (пайовий) капітал", "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)", "Довгострокові позики", "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", тощо).

У процесі відкриття рахунків у них записують початкові сальдо на підставі даних статей балансу. Сальдо в активних рахунках записують зліва в дебеті рахунка, оскільки господарські засоби розміщені в лівій стороні балансу – активі. Сальдо в пасивних рахунках записують справа у кредиті рахунка, тому що джерела господарських засобів відображають у балансі з правої сторони. Отже, активні рахунки завжди мають

дебетове сальдо, а пасивні рахунки – кредитове, що відображає взаємозв'язок між рахунками і бухгалтерським балансом.

В активних рахунках збільшення коштів відображається за дебетом, а зменшення – за кредитом. У пасивних рахунках, навпаки, збільшення джерел відображають за кредитом, а зменшення – за дебетом.

Побудову активних і пасивних рахунків зображено на рис. 5.1.

Активний рахунок

<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>
Початковий залишок (сальдо) + Збільшення	- Зменшення
Оборот +	Оборот -
Кінцевий залишок (сальдо)	

Пасивний рахунок

<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>
- Зменшення	Початковий залишок (сальдо) + Збільшення
Оборот -	Оборот +
	Кінцевий залишок (сальдо)

Рис. 5.1. Структура активних і пасивних рахунків

Для визначення залишку на кінець місяця (кінцевого сальдо) на активному рахунку необхідно до початкового сальдо додати дебетовий оборот і відняти кредитовий оборот.

Наприклад, на підприємстві за рахунком "Поточні рахунки в банку в національній валюті" залишок на початок місяця становив 150 000 грн. Протягом місяця з поточного рахунку надходили кошти в касу на суму 25 000 грн, перераховано постачальникам заборгованість за отримані виробничі запаси – 20 000 грн, отримано від покупців 32 000 грн, здано в банк із каси – 7 000 грн.

Д "Поточні рахунки в банку в національній валюті" К

С_н = 150 000			
"Розрахунки з покупцями" 32 000		"Каса" 25 000	
"Каса" 7 000		"Розрахунки з постачальниками" 20 000	
Оборот 39 000		Оборот 45 000	
С_к = 144 000			

У даному прикладі початкове сальдо становить 150 000 грн. Протягом місяця надходження й оборот за дебетом становили 39 000 (32 000 + 7 000) грн, видатки і, відповідно, кредитовий оборот – 45 000 (25 000 + 20 000) грн. Сальдо на кінець місяця дорівнює 144 000 грн (150 000 + 39 000 - 45 000) грн.

У пасивних рахунках для визначення залишку на кінець місяця (сальдо кінцевого) необхідно до початкового сальдо додати кредитовий оборот і відняти дебетовий оборот.

Наприклад, на підприємстві на рахунок "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" залишок кредиторської заборгованості становив 120 000 грн. Протягом місяця перераховано постачальникам за отримані виробничі запаси на суму у 20 000 грн, надійшло від постачальників палива на суму 10 000 грн, прийнято до сплати рахунок підрядника за виконані роботи виробничого характеру на суму 15 000 грн.

Д "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" К

		С_н = 120 000	
"Поточний рахунок" 20 000		"Паливо" 10 000	
		"Виробництво" 15 000	
Оборот 20 000		Оборот 25 000	
		С_к = 125 000	

У даному прикладі початкове сальдо становило 120 000 грн. У звітному періоді збільшення заборгованості й, відповідно, оборот за кредитом становив 25 000 (10 000 + 15 000) грн, сплата рахунків і, відповідно, дебетовий оборот становив 20 000 грн. Сальдо кінцеве становитиме 125 000 (120 000 + 25 000 - 20 000) грн.

Ознайомлення з будовою рахунків показало, що дебет і кредит активних і пасивних рахунків мають різне значення. *Активні* рахунки

мають залишок завжди *дебетовий* (оскільки не можна витратити більше ніж є в наявності та надійшло); залишок *пасивних* рахунків – тільки *кредитовий* (оскільки джерела засобів обмежуються наявними господарськими засобами).

У процесі обліку на підприємстві застосовується велика кількість різноманітних рахунків. Тому для з'ясування особливостей використання кожного рахунка необхідна їхня наукова класифікація. В теорії бухгалтерського обліку рахунки класифікуються за наступними ознаками:

за призначенням і структурою;

за економічним змістом;

за відношенням до балансу.

Класифікація за призначенням і структурою (структурна класифікація) показує як будуються ті чи інші рахунки, який зміст записів у дебеті, кредиті та характер сальдо, і дозволяє з'ясувати, які особливості мають окремі види рахунків.

За призначенням і структурою всі рахунки підрозділяються на:

1) основні;

2) регулюючі;

3) операційні;

4) транзитні;

5) позабалансові.

1. Основні рахунки характеризують склад і структуру ресурсів підприємства, джерела їхнього формування, їхню наявність і рух. На підставі основних рахунків складають баланс підприємства.

До складу основних рахунків входять:

інвентарні (матеріальні);

грошові;

розрахункові;

фондові (рахунки капіталу).

Інвентарні рахунки призначені для обліку наявності і руху матеріальних цінностей, що належать підприємству, до них відносяться рахунки 10 "Основні засоби", 20 "Виробничі запаси", 22 "МБП", 28 "Товари" та ін.

Інвентарні рахунки активні, тому їх залишок може бути тільки дебетовим і показує наявність ресурсів.

В аналітичному обліку записи, що представляють більш детальну інформацію за інвентарними рахунками, ведуться не тільки в грошовому, але й у натуральному вираженні.

Грошові рахунки призначені для обліку коштів підприємства. До них відносяться 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти".

Грошові рахунки за структурою подібні до інвентарних, характеризуються такими ж рисами, тільки в аналітичному обліку записи на грошових рахунках, на відміну від інвентарних, ведуться тільки в грошовому вимірнику.

Розрахункові рахунки призначені для обліку розрахункових операцій та відображають стан відносин між підприємством і іншими учасниками господарського процесу (постачальниками, покупцями, бюджетом, банками, працівниками). Вони поділяються на активні і пасивні.

Активні розрахункові рахунки служать для обліку дебіторської заборгованості. До цієї групи рахунків відносяться рахунки 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами". За побудовою ці рахунки активні. В аналітичному обліку записи ведуться в грошовому вимірі й у розрізі кожного дебітора.

Пасивні розрахункові рахунки призначені для обліку кредиторської заборгованості. До цієї групи рахунків відносяться 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 65 "Розрахунки по страхуванню", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 67 "Розрахунки з учасниками" та ін.

Характерні риси побудови цих рахунків ті ж, що притаманні всім пасивним рахункам. В аналітичному обліку записи ведуться в грошовому вимірі і у розрізі кожного кредитора.

Фондові рахунки (рахунки капіталу) призначені для обліку і контролю джерел утворення і цільового призначення ресурсів підприємства. До цієї групи відносяться рахунки: 40 "Зареєстрований (пайовий) капітал", 42 "Додатковий капітал", 43 "Резервний капітал" та ін.

Це пасивні рахунки. Залишок вказує на розмір капіталу підприємства.

2. Регулятивні рахунки призначені для обліку сум, на які необхідно зменшити чи збільшити залишок за основним рахунком з метою його уточнення.

Ресурси підприємств відображаються в балансі, як правило, в одній незмінній оцінці. Однак, у результаті господарських операцій відбуваються зміни оцінки визначених видів засобів, наприклад, зменшення первісної вартості основних засобів у результаті зносу. Для обліку подібного роду змін і використовуються регулятивні рахунки. Вони самостійно не відображають рух засобів підприємства, а тільки регулюють оцінку засобів на тих рахунках, на додаток до яких відкриваються.

Регулятивні рахунки використовуються в тих випадках, коли є необхідність враховувати окремі засоби в двох оцінках, наприклад, дебіторську заборгованість покупців і замовників – за первісною та чистою реалізаційною вартістю.

Оскільки регулюючі рахунки зменшують залишок на відповідних рахунках їх ще називають контрарними. Вони підрозділяються на контрактивні і контрпасивні.

Контрактивний рахунок, наприклад, 38 "Резерв сумнівних боргів" – сам рахунок пасивний, а регулює активний рахунок 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками", на якому враховується первісна вартість поточної дебіторської заборгованості за товари (роботи, послуги). Дебіторська заборгованість за товари (роботи, послуги) в балансі враховуються за чистою реалізаційною вартістю (первісна вартість мінус резерв сумнівних боргів).

Контрпасивний рахунок, наприклад, 46 "Неоплачений капітал" за своєю структурою активний, але відображається за своїм дебетовим сальдо в пасиві балансу зі знаком мінус і регулює кредитовий залишок рахунку 40 "Зареєстрований (пайовий) капітал".

3. Операційні рахунки призначені для проміжного накопичення витрат по окремих господарських операціях. Більшість таких рахунків не мають початкового і кінцевого сальдо. До них відносяться:

- а) розподільчі рахунки;
- б) калькуляційні;
- в) результатні.

Розподільчі рахунки призначені для обліку витрат, що вимагають перерозподілу, і тому в момент їхнього запису не можуть бути віднесені на відповідні рахунки. Розподільчі рахунки підрозділяються на збирально-розподільчі й звітно (бюджетно)-розподільчі.

Збирально-розподільчі рахунки накопичують витрати протягом визначеного періоду – місяця (кварталу), які потім за визначеною базою розподіляються і переносяться на інші рахунки. Ці витрати збираються, тобто записуються в міру їх здійснення за дебетом збирально-розподільчого рахунка. Після того, коли усі витрати, що підлягають перерозподілу, зібрані, вони розподіляються між відповідними рахунками, на дебет яких і відносяться з кредиту збирально-розподільчого рахунка. Сам збирально-розподільчий рахунок, зігравши роль передаточного пункту, закривається і у кінцевому балансі не відбивається. Прикладом збирально-розподільчих рахунків може бути рахунок 91 "Загальновиробничі витрати" та ін.

Звітно (бюджетно)-розподільчі рахунки призначені для обліку сум витрат, що оплачуються чи отримані одноразово, але за своїм економічним змістом не можуть бути відразу віднесені до складу витрат поточного звітного періоду, і вимагають розподілу між декількома звітними періодами. Вони бувають активні і пасивні. До них належать рахунки 39 "Витрати майбутніх періодів", 69 "Доходи майбутніх періодів".

Калькуляційні рахунки призначені для обліку витрат за окремими статтями калькуляції і визначення собівартості виробництва продукції, придбання товарів, заготовлення матеріалів. До них належать рахунки 23 "Виробництво", 24 "Брак у виробництві" та ін. На дебеті калькуляційних рахунків збираються всі понесені витрати, що формують собівартість виготовленої продукції. Витрати, що складають собівартість з кредиту калькуляційного рахунка, потім списуються в дебет відповідних рахунків.

Результатні рахунки використовуються для відображення і порівняння витрат і доходів. Вони поділяються на операційно-результатні і фінансово-результатні.

Операційно-результатні рахунки призначені для виявлення результатів господарської діяльності підприємства шляхом порівняння двох оцінок засобів, що пройшли через дану операцію. До цих рахунків відноситься рахунок 79 "Фінансові результати". З його допомогою визначають результат фінансово-господарської діяльності підприємства у вигляді прибутку чи збитку. Характерні риси цього рахунка:

1) призначений для обліку результатів операцій, пов'язаних з визначеними процесами, шляхом порівняння двох оцінок;

2) за дебетом рахунку відображається повна собівартість, а за кредитом – дохід чи відпускна (продажна) вартість (наприклад, продукції, що реалізується);

3) рахунок активний або пасивний, тому що залишок може бути або дебетовим, або кредитовим;

4) кредитовий залишок означає прибуток, а дебетовий – збиток.

Фінансово-результатні рахунки призначені для обліку і контролю прибутку і збитків як фінансових результатів господарської діяльності підприємства. До них відноситься рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)".

Його особливості:

1) призначений для фінансових результатів господарської діяльності підприємства і виявлення чистого прибутку або збитку;

2) у кредиті відображаються прибутки, у дебеті – збитки;

3) рахунок може бути активним або пасивним;

4) кредитовий залишок (перевищення прибутку над збитками) означає чистий прибуток, а дебетовий (перевищення збитків над прибутком) – чистий збиток.

За допомогою **транзитних** рахунків виділяють з загальної маси відображених операцій і записів ту чи іншу групу. Такими рахунками є рахунки класу "Витрати за елементами". До них відносять рахунки:

80 "Матеріальні витрати";

81 "Виплати на оплату праці";

82 "Відрахування на соціальні заходи";

83 "Амортизація";

84 "Інші операційні витрати";

85 "Інші затрати".

За рівнем впливу на показники фінансової звітності (**стосовно бухгалтерського балансу**) бухгалтерські рахунки поділяються на балансові і позабалансові.

На балансових рахунках відображаються показники, які безпосередньо показуються в бухгалтерському балансі (постійні рахунки з явно вираженим сальдо – рахунки активів, капіталу і пасивів). До балансових рахунків також відносяться й ті, які не беруть участь у формуванні бухгалтерського балансу, тобто безсальдові або рахунки господарських або фінансових процесів (доходів, витрат і поточних витрат, що

підлягають розподілу); вони відкриваються протягом періоду, а в кінці цього періоду закриваються.

Позабалансові рахунки відображають кількість, якість і вартість майна та заборгованість, які фактично не належать підприємству і тому не можуть бути включені до балансу. Наприклад, 01 "Орендовані необоротні активи", 02 "Активи на відповідальному зберіганні", 09 "Амортизаційні відрахування" та ін.

Класифікація рахунків за **економічним змістом** (економічна класифікація) показує, що враховується на тому чи іншому рахунку (тобто який конкретно об'єкт відображається на певному рахунку) і які види рахунків повинні застосовуватися для всебічної характеристики даного об'єкта.

Економічна класифікація рахунків дає можливість окреслити перелік рахунків, що будуть використовуватися на конкретному підприємстві для повного відображення його діяльності.

Залежно від цього рахунки поділяють на три групи:

рахунки господарських засобів (активів);

рахунки джерел господарських засобів (пасивів);

рахунки господарських процесів.

На *рахунках господарських засобів (активів)* відображають наявність (стан) та рух засобів. Залежно від виконуваних у господарстві функцій вони поділяються на: *необоротні активи, запаси, грошові кошти, кошти в розрахунках*. У такому порядку можна поділити рахунки, на яких обліковуються різні господарські засоби.

Класифікацію рахунків за економічним змістом наведено на рис. 5.2.

Рахунки для обліку необоротних активів використовують для отримання та узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, нематеріальних активів, фінансових та капітальних інвестицій та інших необоротних активів. До них належать рахунки: "Основні засоби", "Нематеріальні активи", "Знос необоротних активів", "Капітальні інвестиції" та ін.

Рахунки для обліку запасів використовують для обліку і контролю запасів, необхідних для здійснення виробничого процесу. До них належать рахунки "Виробничі запаси", "Виробництво", "Готова продукція", "Товари" та ін.

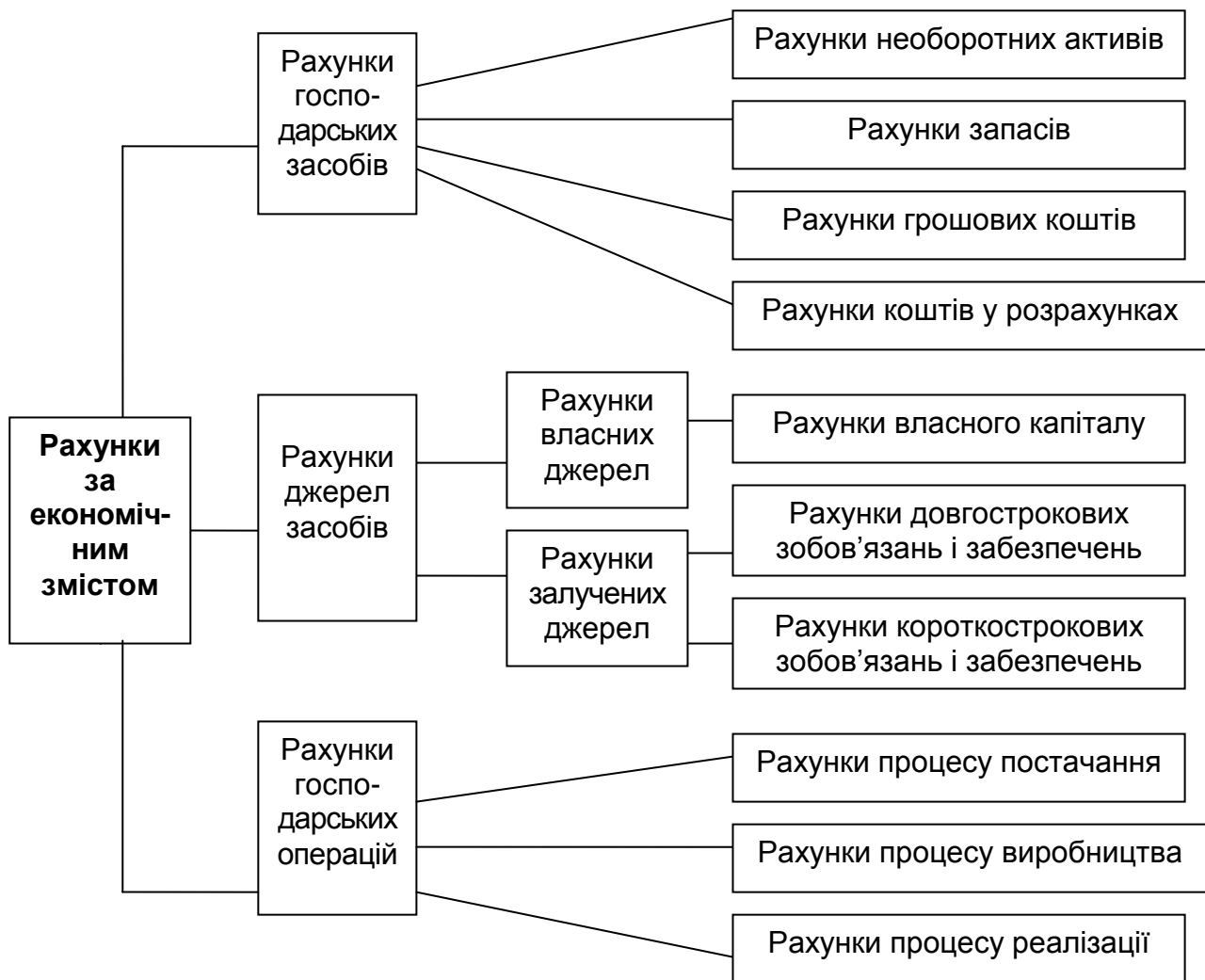


Рис. 5.2. Класифікація рахунків за економічним змістом [17]

Рахунки для обліку коштів використовують для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів у національній та іноземній валюті в касах, на поточних та інших рахунках у банках, грошових документів тощо. До них належать рахунки: "Каса", "Рахунки в банках", "Інші кошти" та ін.

Рахунки для обліку коштів у розрахунках використовують для узагальнення інформації про розрахункові відносини з покупцями та замовниками за відпущену продукцію (виконані роботи, надані послуги), з різними дебіторами за виданими авансами, підзвітними сумами,

нарахованими доходами тощо. До них належать рахунки: "Розрахунки з покупцями та замовниками", "Розрахунки з різними дебіторами", "Резерв сумнівних боргів", "Короткострокові векселі одержані" та ін.

Усі розглянуті вище рахунки є *активними*. За дебетом цих рахунків відображаються надходження (збільшення) господарських засобів (активів), а за кредитом — зменшення (вибуття) активів. Залишок (сальдо) за активними рахунками завжди вказує на наявність господарських засобів на початок та кінець облікового періоду.

На рахунках джерел господарських засобів відображають наявність та рух джерел. За характером відображуваних на них джерел рахунки цієї групи поділяють на *рахунки джерел власних засобів* і *рахунки джерел залучених засобів*.

Джерелами власних засобів є, як відомо, капітал, резерви, нерозподілені прибутки, різні забезпечення та цільове фінансування. Звідси для обліку джерел власних засобів використовують групи рахунків власного капіталу і забезпечення зобов'язань.

Рахунки власного капіталу використовують для обліку та узагальнення інформації про стан і рух коштів різновидностей власного капіталу — статутного, пайового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків) тощо. До них належать рахунки: "Зареєстрований (пайовий) капітал", "Капітал у дооцінках", "Додатковий капітал", "Резервний капітал", "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" та ін.

Рахунки забезпечення зобов'язань використовують для отримання інформації про стан і рух різних забезпечень, цільове фінансування і цільові надходження тощо. До них належать рахунки: "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", "Цільове фінансування і цільові надходження".

Джерелами залучених засобів є, як відомо, позики банків, інші позикові кошти, кредиторська заборгованість, різні зобов'язання. Звідси для обліку джерел залучених засобів використовують дві групи рахунків: довгострокові зобов'язання і поточні зобов'язання.

Рахунки довгострокових зобов'язань використовують для обліку та узагальнення інформації про стан і рух зобов'язань підприємства за отримані позики банків, за випущеними облігаціями, за виданими векселями та іншими довгостроковими зобов'язаннями, тобто про заборгованість, яка не підлягає погашенню протягом операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців з дати балансу. До них

належать рахунки: "Довгострокові позики", "Довгострокові векселі видані", "Довгострокові зобов'язання за облігаціями" та ін.

Рахунки поточних зобов'язань використовують для обліку та узагальнення інформації про стан та рух поточних зобов'язань підприємства за отримані кредити банків, за виданими векселями та іншими зобов'язаннями, погашення яких відбувається у звичайному ході операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців з дати балансу. До них належать рахунки "Короткострокові позики", "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", "Розрахунки з оплати праці", "Розрахунки з учасниками" та ін.

Рахунки формування джерел господарських засобів є *пасивними*. За кредитом цих рахунків відображають збільшення джерел засобів, а за дебетом – їх зменшення, списання. Залишок (сальдо) цих рахунків завжди характеризує наявність джерел господарських засобів на початок та кінець облікового періоду.

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

На основі такої економічної класифікації побудована структура плану рахунків.

5.2. План рахунків бухгалтерського обліку

План рахунків бухгалтерського обліку застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб (далі – підприємства).

Нові синтетичні рахунки можуть вводитися до Плану рахунків Міністерством фінансів України за відповідними клопотаннями щодо бухгалтерського обліку специфічних операцій.

Субрахунки до синтетичних рахунків уводяться підприємствами самостійно, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності [30].

В основу плану рахунків бухгалтерського обліку покладена **економічна класифікація рахунків**.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій складається з 10 класів, дев'ять з яких складаються з балансових рахунків (з 1 по 9) і один (нульовий) – із позабалансових рахунків.

Кожен клас складається із синтетичних рахунків першого порядку, номер кожного синтетичного рахунка представлений двома цифрами, перша з яких означає належність рахунка до визначеного класу, друга – порядковий номер усередині класу. За необхідності підприємство може вводити свої субрахунки другого порядку, аналітичні рахунки, що будуть рахунками третього порядку, четвертого та ін. залежно від ступеня деталізації обліку і специфіки діяльності підприємства.

Позабалансові рахунки мають номер із двох цифр, перша з яких визначає клас 0 "Позабалансові рахунки", друга – порядковий номер рахунку першого порядку усередині класу. Усі цифри, що означають код рахунка, записуються поруч без розділових знаків.

Розподіл рахунків за групами і класами представлено в табл. 5.1.

Таблиця 5.1

Розподіл рахунків за групами і класами та погодженість плану рахунків зі структурою фінансових звітів

Назва групи за призначенням й економічним змістом	Структура фінансового звіту	Назва класу плану рахунків
1	2	3
Рахунки ресурсів підприємства	Розділ 1 активу балансу	1. Необоротні активи
	Розділ 2 активу балансу	2. Запаси
	Розділ 2 активу балансу	3. Кошти, розрахунки та інші активи
	Розділ 3 активу балансу	2. Запаси (рахунок 286)

1	2	3
Рахунки джерел формування ресурсів	Розділ 1 пасиву балансу	4. Власний капітал
	Розділ 2 пасиву балансу	5. Довгострокові зобов'язання
	Розділи 3 і 4 пасиву балансу	6. Поточні зобов'язання
Рахунки господарських процесів	Розділ 1 та Розділ 2 Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	7. Доходи і результати діяльності. 9. Витрати діяльності
	Розділ 3 Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	8. Витрати за елементами

З даних табл. 5.1 видно, що:

залишки рахунків класів 1 – 3 будуть відображатися у розділах активу, а залишки рахунків класів 4 – 6 – у розділах пасиву балансу. За даними рахунків класів 7 – 9 без додаткових вибірок може бути складений Звіт про фінансові результати;

кожен клас рахунків має конкретне призначення і тісно пов'язаний з інформаційними потребами зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Інструкція щодо застосування Плану рахунків спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і їхніх субрахунках. В інструкції наведені коротка характеристика і призначення синтетичних рахунків і субрахунків, а також типова схема реєстрації й угруповання інформації про господарські операції (кореспонденція рахунків).

5.3. Метод подвійного запису

Кожна господарська операція викликає одночасні зміни засобів та джерел їх формування. Тому такий характер господарської операції зумовлює необхідність відображення її на рахунках *методом подвійного запису*.

Подвійний запис – метод, що виходить з економічної суті відображення операцій, кожна з яких обумовлює зміни у двох частинах в активі, у пасиві чи в активі та пасиві одночасно [17].

Відображення кожної господарської операції двічі, за дебетом одного і за кредитом другого рахунків в одній і тій же сумі, називають **подвійним записом** [17].

Це важливий методичний прийом, який у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку навіть викладено як обов'язковий принцип, бо він забезпечує горизонтальний взаємозв'язок між рахунками, а також важливий контрольний прийом, оскільки очевидно, що скільки не було б операцій, але загальна сума записів за дебетом рахунків завжди має дорівнювати загальній сумі записів за кредитом рахунків.

Такий взаємозв'язок між рахунками, що виникає шляхом подвійного запису, називається **кореспонденцією рахунків**, а рахунки, що беруть участь в такій кореспонденції, кореспондуючими. Кореспонденцію рахунків також називають термінами: *бухгалтерська проводка (проведення), контурування*.

Для прикладу наведемо декілька операцій та їх бухгалтерське проведення.

Операція 1. На поточний рахунок у банку в національній валюті надійшли кошти з каси на суму 35 000 грн. Дана операція викликає зміну в складі грошових коштів у касі (зменшення) і на рахунках у банку (збільшення). Обидва ці активи відображаються на активних рахунках: 30 "Каса" та 31 "Рахунки в банках". Збільшення на активних рахунках відображається за дебетом, а зменшення за кредитом. Тому цю операцію можна відобразити так:

Д-т 31 "Рахунки в банках "	35 000 грн
К-т 30 "Каса"	35 000 грн

Необхідно мати на увазі, що всі господарські операції здійснюються на основі первинних документів. Тому у формуванні господарської операції і у процесі кореспонденції рахунків необхідно вказувати підставу (документ).

Залежно від кількості кореспондуючих рахунків розрізняють прості й складні бухгалтерські проведення.

Простим називають таке бухгалтерське проведення, за якого один рахунок дебетується, а другий кредитується на одну і ту ж суму, тобто

коли кореспондують між собою тільки два рахунки. Розглянута в нашому прикладі бухгалтерська проводка – проста.

Складним називають таке бухгалтерське проведення, за якого один рахунок дебетується, декілька кредитується на загальну суму, або навпаки – один кредитується, а декілька дебетуються на загальну суму. Можлива навіть кореспонденція одночасно за дебетом і кредитом декількох рахунків. Але важливою умовою правильного складання складної проводки є дотримання рівності між загальною сумою за дебетом і кредитом кореспондуючих рахунків.

Наприклад, операція 2. З поточного рахунку в національній валюті підприємства видано заробітну плату в сумі 27 600 грн, у підзвіт на відрядження – 400 грн.

Бухгалтерське проведення за даною операцією буде таким:

Д-т 66 "Розрахунки за виплатами працівникам "	27 600 грн
Д-т 37 "Розрахунки з різними дебіторами "	350 грн
К-т 31 "Рахунки в банках "	28 000 грн

Таким чином, у складних бухгалтерських проведеннях не порушується принцип подвійного запису, оскільки зберігається взаємопов'язане відображення господарської операції за дебетом і кредитом різних рахунків на одну і ту ж суму. Кожну складну бухгалтерську проводку можна розкласти на декілька простих. Однак застосування у практиці бухгалтерського обліку складних проводок більш доцільне, оскільки дозволяє зменшити кількість записів, зробити їх більш наочними.

Послідовність поточного обліку господарських операцій полягає в наступному: спочатку реєстрація господарських операцій по документах згідно з календарною черговістю їх оформлення або вступу; потім рознесення господарських операцій – запис тих же господарських операцій в облікові реєстри за дебетом одного і кредитом іншого рахунка в певному порядку.

У ході запису господарських операцій на рахунки їх групують за економічно однорідними ознаками, тобто записують за певною системою.

Записи всіх операцій у поточному обліку ведуться наступними способами: хронологічним та систематичним. Хронологічний запис – віддзеркалення господарських операцій незалежно від вмісту в послідовності їх здійснення в часі й оформлення документами. Запис виробляється

в спеціальних книгах або журналах, що є реєстраційними. Дані про окремі об'єкти обліку хронологічний запис не надає, оскільки не виробляє їх необхідного угруповання. Хронологічний запис не показує нам загальну суму приходу матеріалів у цілому і за окремими їх видами, загальну суму оплати постачальникам в цілому і по окремих кредиторам і т. д. Призначення хронологічного запису – контроль повноти і правильності рознесення операцій за рахунками, тобто контроль систематичного запису.

Таким чином, **хронологічний запис** являє відображення операцій у хронологічній (календарній) послідовності їх виникнення [17]. Хронологічний запис ще називають *хронологічним обліком*, він може здійснюватися за такою формою (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Журнал реєстрації операцій за _____ 20_ р.

№ п/п	Дата	Зміст господарської операції та підстава	Сума, грн	Проведення	
				Д-т	К-т
1	18.01.20 –	Надійшли кошти на поточний рахунок з каси за чеком НН № 229023	35 000	31	30

У практиці облікової роботи інформацію з бухгалтерського проведення систематизують на відповідних бухгалтерських рахунках. **Систематичним записом** називається систематизоване групування за економічним змістом на рахунках бухгалтерського обліку, необхідне для отримання певних показників про окремі об'єкти обліку. Прикладом систематичного запису на рахунках є відображення господарських операцій на наведених рахунках "Каса", "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" тощо. У практиці облікової роботи також застосовують і комбінований спосіб записів господарських операцій шляхом поєднання хронологічного і систематичного записів, зокрема в таких облікових регістрах, як Журнал-Головна, журнали тощо.

5.4. Синтетичні та аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок

Залежно від рівня узагальнення та обсягів відображеної інформації рахунки бухгалтерського обліку поділяють на синтетичні й аналітичні.

Рахунки бухгалтерського обліку, які відкриваються на підставі статей балансу для обліку господарських засобів та їх джерел, містять загальні (синтетичні) показники у грошовій оцінці. Так, рахунок "Основні засоби" відображає інформацію про наявність і рух основних засобів підприємства; рахунок "Виробничі запаси" – про наявність і рух матеріальних цінностей, що належать до даної групи (сировина і матеріали, паливо, будівельні матеріали, запасні частини тощо); рахунок "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" відображає загальну суму кредиторської заборгованості всім постачальникам і підрядникам за одержані від них матеріальні цінності, виконані роботи та надані послуги, а також зміни цієї заборгованості в результаті сплати зобов'язань та ін. Таким чином, **синтетичними** називають балансові рахунки, які призначені для обліку економічно однорідних груп засобів, їх джерел та господарських процесів у грошовому вимірнику. Відповідно, облік, який здійснюють на підставі таких рахунків, називається **синтетичним обліком**. Дані синтетичного обліку використовують у ході складання форм фінансової звітності.

Проте для оперативного управління підприємством, здійснення контролю за збереженням і використанням ресурсів потрібна більш детальна інформація про конкретні види засобів, їх джерела, а також господарські процеси. Таку інформацію одержують за допомогою **аналітичних** рахунків, на яких інформація надана на синтетичних рахунках, деталізується. Облік, що здійснюється на підставі аналітичних рахунків, називається **аналітичним**, в якому, крім грошового, застосовують натуральні й трудові вимірники. Наприклад, до синтетичного рахунка "Розрахунки за виплатами працівникам" відкривають аналітичні рахунки за прізвищами працівників, тобто відкривають стільки аналітичних рахунків, скільки працівників на підприємстві; "Готова продукція" – за видами готової продукції тощо. Таким чином, кількість аналітичних рахунків за відповідним синтетичним рахунком залежить від наявності об'єктів обліку і поставлених завдань з деталізації інформації.

Між синтетичними й аналітичними рахунками існує нерозривний взаємозв'язок, оскільки на них на підставі одних і тих же документів відображаються одні й ті самі операції, але з різним ступенем деталізації: на синтетичному рахунку відображається загальна сума, а на його аналітичних рахунках – часткові суми. Тому можна стверджувати,

що синтетичні рахунки конкретизуються в аналітичних рахунках, а взаємозв'язок між синтетичними й аналітичними рахунками виявляється таким чином:

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

якщо сума відображена за дебетом чи кредитом синтетичного рахунка, то відповідно дебетуються чи кредитуються його аналітичні рахунки;

кожну операцію на рахунках синтетичного обліку записують загальною сумою, а на відповідних аналітичних рахунках – частковими сумами;

сума залишків (сальдо) й оборотів за всіма аналітичними рахунками, що відкриті до відповідного синтетичного рахунка, має дорівнювати залишку (сальдо) й оборотам цього синтетичного рахунка.

Із сказаного випливає, що аналітичний облік має важливе контрольне значення. Його показники необхідні для управління запасами та збутом готової продукції, товарів, для аналізу дебіторської і кредиторської заборгованості, фінансових результатів за центрами відповідальності. Точність та достовірність показників аналітичного обліку періодично звіряють шляхом проведення інвентаризації.

5.5. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку

Відображення господарських операцій за синтетичними та аналітичними рахунками є основою поточного бухгалтерського обліку. Для поточного відображення змін в складі господарських засобів і джерел їх формування призначені рахунки, а баланс характеризує наявність та стан цих засобів і джерел формування у вартісному вимірнику на певну дату. Синтетичні рахунки відкривають на підставі даних балансу, записуючи початкове сальдо на активних рахунках за дебетом, на пасивних, відповідно, за кредитом.

Протягом звітного періоду з журналу реєстрації господарських операцій зроблені бухгалтерські проводки переносять на відкриті на підставі балансу синтетичні та аналітичні рахунки. Наприкінці періоду за кожним синтетичним та аналітичним рахунком вираховують обороти за дебетом і кредитом і виводять кінцеве сальдо.

Дані синтетичних і аналітичних рахунків узагальнюють за допомогою оборотних відомостей, які складають окремо за синтетичними й аналітичними рахунками.

Технологію бухгалтерського узагальнення поточних облікових даних розглянемо за допомогою спрощеного прикладу.

На балансі підприємства числяться наступні ресурси, створені за рахунок відповідних джерел фінансування (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Баланс

Актив	Сума, грн	Пасив	Сума, грн
Основні засоби	991 000	Зареєстрований капітал	1 150 000
Незавершені капітальні інвестиції	175 000	Нерозподілені прибутки	33 000
Запаси	27 600	Короткострокові кредити банків	80 000
Грошові кошти та їх еквіваленти	100 000	Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	78 000
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	82 000	Розрахунки за виплатами працівникам	34 600
Баланс	1 375 600	Баланс	1 375 600

За даними балансу відкриємо відповідні синтетичні рахунки і запишемо на них початкове сальдо. Сума початкових сальдо всіх активних рахунків буде дорівнювати сумі початкових сальдо всіх пасивних рахунків, що впливає із суми балансу 1 375 600 грн.

Протягом місяця на підприємстві мали місце такі господарські операції.

Операція 1. Отримано в касу з поточного рахунка в банку готівку для виплати підзвітним особам на відрядження на суму 1 000 грн. Бухгалтерське проведення буде таким:

Д-т 30 "Каса"	1 000 грн
К-т 31 "Рахунки в банках"	1 000 грн

Операція 2. Виплачено заробітну плату працівникам підприємства по платіжних картках на суму 34 600 грн.

Бухгалтерське проведення буде таким:

Д-т 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" 34 600 грн

К-т 31 "Рахунки в банках" 34 600 грн

Операція 3. Видано з каси на відрядження Карпенко І.С. 800 грн

Бухгалтерське проведення буде таким:

Д-т 37 "Розрахунки з різними дебіторами" 800 грн

К-т 30 "Каса" 800 грн

Операція 4. Від постачальників надійшли матеріали (сталь листова г/к Ст3 120x1 500x2 000 4 т) на суму 20 000 грн.

Бухгалтерське проведення буде таким:

Д-т 20 "Виробничі запаси" 20 000 грн

К-т 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" 20 000 грн

Операція 5. Повернуто з каси на рахунок у банку залишок невикористаних сум у розмірі 200 грн.

Бухгалтерське проведення буде таким:

Д-т 31 "Рахунки в банках" 200 грн

К-т 30 "Каса" 200 грн

Операція 6. Акцептовано (прийнято до сплати) рахунок підрядника за виконані роботи по будівництву гаража на суму 15 000 грн.

Бухгалтерське проведення буде таким:

Д-т 15 "Капітальні інвестиції" 15 000 грн

К-т 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" 15 000 грн

Операція 7. Витрачено на будівництво гаража сталь листову г/к 09Г2С-2 20x2 000x8 000 3т на суму 18 000 грн.

Бухгалтерське проведення буде таким:

Д-т 15 "Капітальні інвестиції" 18 000 грн

К-т 20 "Виробничі запаси" 18 000 грн

Операція 8. За рішенням власників частину прибутку в сумі 5 000 грн використано для створення резервного капіталу.

Бухгалтерське проведення буде таким:

Д-т 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" 5 000 грн

К-т 43 "Резервний капітал" 5 000 грн

Операція 9. З поточного рахунку в банку перераховано постачальникам 10 000 грн.

Бухгалтерське проведення буде таким:

Д-т 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" 10 000 грн

К-т 31 "Рахунки в банках" 10 000 грн

Операція 10. Отримано на поточний рахунок 32 000 грн для погашення дебіторської заборгованості покупців за раніше відвантажену продукцію.

Бухгалтерське проведення буде таким:

Д-т 31 "Рахунки в банках" 32 000 грн

К-т 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" 32 000 грн

Зміст господарських операцій та кореспонденції рахунків відобразимо у Журналі реєстрації господарських операцій за листопад 20_ р. (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Журнал реєстрації господарських операцій за _____ 201_ р.

Короткий зміст операції (підстава)	Сума, тис. грн	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Отримано в касу з поточного рахунку в банку (прибутковий касовий ордер, виписка банку)	1	30 "Каса"	31 "Рахунки в банку "
Виплачено заробітну плату з каси (видатковий касовий ордер, платіжна відомість)	34,6	66 "Розрахунки за виплатами працівникам"	31 "Рахунки в банку "
Видано з каси у підзвіт (видатковий касовий ордер)	0,8	37 "Розрахунки з різними дебіторами"	30 "Каса"
Ндійшли матеріали від постачальників (прибутковий ордер)	20	20 "Виробничі запаси"	63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"
Повернуто готівку на рахунок у банку (видатковий касовий ордер, об'ява про внесок готівки)	0,2	31 "Рахунки в банку"	30 "Каса"
Акцептовано рахунок підрядника за виконані роботи з будівництва гаража (рахунок, акт виконаних робіт)	15	15 "Капітальні інвестиції"	63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"
Витрачені на будівництво гаража матеріали (лімітно-забірна карта)	18	15 "Капітальні інвестиції"	20 "Виробничі запаси"

1	2	3	4
Частина прибутку, використана для створення резервного капіталу (бухгалтерська довідка, виписка з рішення засновників)	5	44 "Нерозподілений прибуток"	43 "Резервний капітал"
З рахунку у банку перераховано постачальникам (платіжне доручення, виписка банку)	10	63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"	31 "Рахунки в банку"
Отримано на поточний рахунок для погашення заборгованості покупців (виписка банку)	32	31 "Поточні рахунки в національній валюті"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
За місяць	136,6		

Записані в Журналі реєстрації господарські операції відображаємо на відкритих відповідно до даних балансу синтетичних рахунках. Підраховуємо за кожним синтетичним рахунком обороти за дебетом і кредитом і виводимо кінцеве сальдо.

Записи на рахунках для нашого прикладу матимуть такий вигляд:

Д		10 "Основні засоби"		К	
С_н = 991 000					
Оборот	0	Оборот	0		
С_к = 991 000					

Д		15 "Капітальні інвестиції"		К	
С_н = 175 000					
6. 15 000					
7. 18 000					
Оборот	33 000	Оборот	0		
С_к = 208 000					

Д		20 "Виробничі запаси"		К	
С _н = 27 600					
4. 20 000				7. 18 000	
Оборот		20 000		Оборот	
				18 000	
С _к = 29 600					

Д		30 "Каса"		К	
С _н = 0					
1. 1 000				3. 800	
				5. 200	
Оборот		1 000		Оборот	
				1 000	
С _к = 0					

Д		31 "Рахунки в банках"		К	
С _н = 100 000					
5. 200				1. 1 000	
10. 32 000				2. 34 600	
				9. 10 000	
Оборот		32 200		Оборот	
				45 600	
С _к = 86 600					

Д		36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"		К	
С _н = 82 000					
				10. 32 000	
Оборот		0		Оборот	
				32 000	
С _к = 50 000					

Д		37 "Розрахунки з різними дебіторами"		К	
С _н = 0					
3. 800					
Оборот		800		Оборот	
				0	
С _к = 800					

Д		40 "Зареєстрований (пайовий) капітал"		К	
				С _н = 1 150 000	
Оборот		0		Оборот	
				0	
				С _к = 1 150 000	

Д		43 "Резервний капітал"		К	
		$C_H = 0$			
		8. 5 000			
Оборот	0	Оборот		5 000	
		$C_K = 5 000$			

Д		44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"		К	
		$C_H = 33 000$			
	8. 5 000				
Оборот	5 000	Оборот		0	
		$C_K = 28 000$			

Д		60 "Короткострокові кредити"		К	
		$C_H = 80 000$			
Оборот	0	Оборот		0	
		$C_K = 80 000$			

Д		63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"		К	
		$C_H = 78 000$			
	9. 10 000	4. 20 000			
		6. 15 000			
Оборот	10 000	Оборот		35 000	
		$C_K = 103 000$			

Д		66 "Розрахунки за виплатами працівникам"		К	
		$C_H = 34 600$			
	2. 34 600				
Оборот	34 600	Оборот		0	
		$C_K = 0$			

Поточне узагальнення змін, що відбуваються у складі господарських засобів підприємства та джерел їх утворення, здійснюють за допомогою оборотних відомостей.

Оборотні відомості є способом, узагальнення оборотів і залишків за звітний період (місяць), а також засобом взаємозв'язку між балансом, і

рахунками, що має важливе значення для контролю правильності облікових записів [17].

Оборотні відомості складають як за синтетичними, так і за аналітичними рахунками. У них відображають обороти за дебетом і кредитом рахунків, а також залишки на початок і кінець звітної періоду (місяця, кварталу, року).

Оборотна відомість за синтетичними рахунками становить багатографну таблицю контокорентної форми, в якій відображають послідовно назву синтетичних рахунків, початкове сальдо (дебетове або кредитове), обороти за місяць за дебетом і кредитом, а також кінцеве сальдо (дебетове або кредитове). За кожною графою оборотної відомості підраховують підсумки.

За даними нашого прикладу складемо оборотну відомість за синтетичними рахунками (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

Оборотна відомість за синтетичними рахунками за _____201_ р.

Код рахунку	Назва рахунка	Сальдо на 01._.201__р.		Обороти за місяць		Сальдо на 30._.201__р.	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6	7	8
10	Основні засоби	991,0		-	-	991,0	
15	Капітальні інвестиції	175,0		33,0		208,0	
20	Виробничі запаси	27,6		20,0	18,0	29,6	
30	Каса	0		1,0	1,0	0	
31	Рахунки в банку	100,0		32,2	45,6	86,6	
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	82,0			32,0	50,0	
37	Розрахунки з різними дебіторами	0		0,8		0,8	
40	Зареєстрований капітал		1 150,0				1 150,0
43	Резервний капітал		0		5,0		5,0
44	Нерозподілений прибуток		33,0	5,0			28,0

1	2	3	4	5	6	7	8
60	Короткострокові кредити банків		80,0				80,0
63	Розрахунки з поставальниками та підприємцями		78,0	10,0	35,0		103,0
66	Розрахунки за виплатами працівникам		34,6	34,6			
Разом		1 375,6	1 375,6	136,6	136,6	1 366,0	1 366,0

Таким чином, якщо правильно записані початкові залишки на рахунках, рознесені всі бухгалтерські проведення за рахунками (кореспонденція рахунків), підраховані обороти за дебетом і кредитом та виведені кінцеві залишки, то в оборотній відомості виконуються наступні рівності:

рівність підсумків першої пари граф (сальдо на початок періоду), яка зумовлена рівністю підсумків активу і пасиву балансу, який є підставою для запису на синтетичних рахунках початкового сальдо;

рівність підсумків другої пари граф (обороті за період) зумовлена прийомом подвійного запису, згідно з яким кожна господарська операція в одній і тій же сумі відображається за дебетом одного і кредитом іншого рахунка;

рівність підсумків третьої пари граф (сальдо на кінець періоду), зумовлена двома попередніми рівностями, а також структурою активних та пасивних рахунків.

Крім того для перевірки повноти облікових записів на синтетичних рахунках порівнюють підсумки дебетових і кредитових оборотів в оборотній відомості з підсумками Журналу реєстрації за звітний період. При повному відображенні всіх господарських операцій підсумок Журналу реєстрації, що втілює хронологічний облік, має дорівнювати підсумку оборотів за дебетом і кредитом оборотної відомості (систематичний облік).

Оборотну відомість за синтетичними рахунками використовують для складання бухгалтерського балансу і заповнення форм фінансової звітності. Крім того, оборотна відомість є важливим джерелом

аналітичної інформації. Зокрема, дані оборотної відомості можна використовувати для економічного аналізу зміни та структури активів і пасивів, розрахунку показників, що відображають рух активів та пасивів, для аналізу динаміки фінансового стану та ліквідності активів підприємства та ін.

Отже, оборотна відомість дає загальну інформацію про стан та рух господарських засобів і джерел їх утворення, але недостатньо розкриває економічний зміст оборотів, їх структуру як за активами, так і за джерелами формування активів. Більш ефективною в цьому відношенні є *шахова оборотна відомість* [17].

Структура шахової оборотної відомості відповідає принципу шахової дошки.

Усі 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.

Для поліпшення обліково-аналітичних можливостей шахової оборотної відомості в ній доцільно навести залишки на початок і кінець місяця.

Шаховий принцип побудови записів досить широко використовують при побудові облікових реєстрів, зокрема при журнальній формі ведення обліку на підприємстві.

Шахова оборотна відомість, складена за даними нашого умовного прикладу, матиме вигляд табл. 5.6.

Оскільки аналітичні рахунки деталізують інформацію, відображену на відповідних синтетичних рахунках, то 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.

Таблиця 5.6

Шахова оборотна відомість

Рахунки за дебетом \ Рахунки за кредитом	10	20	15	30	31	36	37	40	43	44	60	63	66	Обороти за дебетом (тис. грн)			
														Обороти	Сп	Ск	
10															–	991	991
20												20(4)			20	27,6	29,6
15		18(7)										15(6)			33	175	208
30					1(1)										1	–	–
31				0,2(5)		32(10)									32,2	100	86,6
36															–	82	50
37				0,8(3)											0,8	–	0,8
40																–	–
44									5(8)						5	–	–
60															–	–	–
63					10(9)										10	–	–
66					34,6(2)										34,6	–	–
Обороти за кредитом	Обороти		18	–	1	45,6	32	–	–	5	–	–	35		136,6	–	–
	Сп								1150	–	33	80	78	34,6	–	1 375,6	–
	Ск								1150	5	28	80	103		–	–	1 366

74

Оборотні відомості контокорентної форми ведуть за аналітичними рахунками розрахунків і джерел формування засобів підприємства, тому що аналітичний облік, як і синтетичний, на таких рахунках здійснюється у грошовому вимірнику.

Оборотні відомості кількісно-сумової форми ведуть за аналітичними рахунками товарно-матеріальних цінностей, тому що такі ресурси відображаються в обліку, як у грошових, так і в натуральних вимірниках. Тому в цих оборотних відомостях передбачені графи для запису кількості, ціни і вартості матеріальних цінностей.

Порядок складання оборотних відомостей за аналітичними рахунками в грошовому вимірнику (контокорентної форми) розглянемо на прикладі синтетичного рахунка 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками".

Д		36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"		К
С_н = 82 000				
				10. 32 000
Оборот	0	Оборот	32 000	
С_к = 50 000				

Д		ТОВ "Ост"		К
С_н = 52 000				
				10. 18 000
Оборот	0	Оборот	18 000	
С_к = 34 000				

Д		МП "Вест"		К
С_н = 30 000				
				10. 14 000
Оборот	0	Оборот	14 000	
С_к = 16 000				

Оборотна відомість за аналітичними рахунками до синтетичного рахунка "Розрахунки з покупцями та замовниками" матиме такий вигляд (табл. 5.7).

Таблиця 5.7

**Оборотна відомість за аналітичними рахунками до рахунка
36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
за _____ 201_ р.**

№ п/п	Назва аналітичного рахунка	Сальдо на 01.____.201_ р.		Оборот за місяць		Сальдо на 30.____.201_ р.	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	ТОВ "Ост"	52 000	-	-	18 000	-	34 000
2	МП "Вест"	30 000	-	-	14 000	-	16 000
	Разом	82 000	-	-	32 000	-	50 000

Підсумки оборотів і сальдо в оборотній відомості за аналітичними рахунками дорівнюватимуть сумам оборотів і сальдо відповідного синтетичного рахунка.

Це впливає з того, що записи на синтетичних і аналітичних рахунках роблять паралельно на підставі одних і тих же документів, що забезпечує контрольне значення оборотної відомості за аналітичними рахунками.

Оборотну відомість кількісно-сумової форми розглянемо на прикладі аналітичного обліку до синтетичного рахунка 20 "Виробничі запаси".

Д	20 "Виробничі запаси"	К
С_н = 27 600		
4. 20 000		7. 18 000
Оборот 20 000		Оборот 18 000
С_к = 29 600		

Д **20101 "Лист г/к Сталь 3 120x1500x2000"** **К**

Номер операції	Кількість, т	Ціна, грн	Сума, грн	Номер операції	Кількість, т	Ціна, грн	Сума, грн
Сальдо початкове	0,72	5 000	3 600				
4	4	5 000	20 000				
Обороти	4		20 000				
Сальдо кінцеве	4,72		23 600				

Д **20102 "Сталь листова г/к 09Г2С-2 20x2000x8000"** **К**

Номер операції	Кількість, т	Ціна, грн	Сума, грн	Номер операції	Кількість, т	Ціна, грн	Сума, грн
Сальдо початкове	4	6 000	24 000	7	3	6 000	18 000
Обороти					3		18 000
Сальдо кінцеве	1		6 000				

Оборотну відомість за аналітичними рахунками до синтетичного рахунка 20 "Виробничі запаси" (кількісно-сумової форми) наведено у табл. 5.8.

Таблиця 5.8

Оборотна відомість за аналітичними рахунками до синтетичного рахунка 20 "Виробничі запаси" за _____ 201_ р.

Найменування (шифр) рахунка	Од. вим.	Ціна, грн	Залишок на 01._.201_р.		Обороти за листопад				Залишок на 30._.201_р.	
			к-сть	сума, грн	Дебет		Кредит		к-сть	сума, грн
					к-сть	сума, грн	к-сть	сума, грн		
20101	т	5 000	0,72	3 600	4	20 000	-	-	4,72	23 600
20102	т	6 000	4	24 000	-	-	3	18 000	1	6 000
Разом	шт.	х	х	27 600	х	20 000	х	18 000	х	29 600

В оборотній відомості кількісно-сумової форми загальні підсумки мають лише графи "сума", а кількісні показники не підсумовуються. У рівності підсумків оборотів і сальдо за всіма аналітичними рахунками і за синтетичним рахунком (у нашому випадку 20 "Виробничі запаси") виявляється взаємозв'язок між синтетичним рахунком і відкритими до нього аналітичними рахунками.

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Яка є побудова активних і пасивних рахунків?
2. За якими ознаками класифікують рахунки бухгалтерського обліку?
3. Наведіть характеристику позабалансових рахунків.
4. Які є види бухгалтерських проводок?
5. Чим відрізняються синтетичні та аналітичні рахунки?
6. Що таке оборотна відомість?
7. Наведіть побудову шахової відомості.

Тестові питання для самоперевірки

1. Ліва сторона рахунка має назву:
 - а) витрати;
 - б) кредит;
 - в) дебет;
 - г) актив;
 - д) пасив.
2. Відкриття рахунка – це:
 - а) перенесення залишку з балансу;
 - б) відведення окремої сторінки у журналі;
 - в) присвоєння рахунку назву та шифру.
3. Рахунки стосовно балансу поділяються на:
 - а) балансові та позабалансові;
 - б) активні та пасивні;
 - в) зовнішні та внутрішні.

4. Рахунки закриваються й кінцеве сальдо виводяться:
- а) щодня;
 - б) у кінці звітної періоду;
 - в) при ліквідації підприємства.
5. Пасивні рахунки призначені для обліку:
- а) ресурсів;
 - б) джерел утворення ресурсів;
 - в) дебіторської заборгованості.
6. Кредитовий оборот за пасивним рахунком показує:
- а) збільшення ресурсів;
 - б) збільшення капіталу або зобов'язань;
 - в) зменшення капіталу.
7. З якою метою здійснюється класифікація рахунків бухгалтерського обліку:
- а) для відокремлення синтетичних рахунків бухгалтерського обліку від аналітичних;
 - б) щоб зрозуміти зміст, функцію і призначення того чи іншого рахунку;
 - в) для поділу рахунків на балансові та позабалансові.
8. Основні рахунки бухгалтерського обліку поділяють на:
- а) ресурсні та операційні;
 - б) доповнюючі та контрарні;
 - в) регулюючі й оперативні;
 - г) контрактивні і контрпасивні;
 - д) інвентарні, грошові, розрахункові та фондів;
 - е) інвентарні і розрахункові.
9. Для чого використовуються інвентарні рахунки:
- а) для обліку результатів інвентаризації;
 - б) для обліку засобів підприємства;
 - в) для обліку джерел господарських засобів;
 - г) не використовуються?
10. Для обліку витрат, що вимагають перерозподілу, призначені рахунки:
- а) розподільчі;
 - б) калькуляційні;
 - в) контрарні.

11. Поділ рахунків на синтетичні й аналітичні відбувається залежно від:
- а) економічного призначення рахунків;
 - б) відношення до балансу;
 - в) деталізації інформації, що на них обліковується.

12. Чи погоджуєтесь ви з твердженням, що синтетичні рахунки не мають натуральних показників:

- а) так;
- б) ні;
- в) мають в окремих випадках.

13. У яких пунктах відкриті аналітичні рахунки:

- а) "Розрахунки з різними дебіторами" - "Розрахунки за претензіями";
- б) "Нематеріальні активи" - "1С: Бухгалтерія";
- в) "Додатковий капітал" - "Дооцінка активів";
- г) "Виробничі запаси" - "Запасні частини".

14. Діючий план рахунків для промислових підприємств містить:

- а) 8 класів балансових рахунків;
- б) 9 класів балансових рахунків;
- в) 10 класів балансових рахунків.

Практична складова

Завдання 1. Скласти бухгалтерські проведення:

1. Нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва.
2. Утримано суми аліментів із заробітної плати працівників.
3. Списано сировину на виробництво готової продукції.
4. Зараховано на поточний рахунок, отриманий короткостроковий кредит банку.
5. Залишок невикористаної підзвітної суми повернено в касу.
6. Сплачено постачальникам з рахунку в банку за придбані нематеріальні активи.
7. Придбані матеріали у вітчизняного постачальника.
8. Використано прибуток на поповнення резервного капіталу.
9. Перераховано з рахунку в банку заборгованість в бюджет.

Завдання 2. Розкрити економічний зміст господарських операцій на основі кореспонденції рахунків.

- | | |
|---|--------|
| 1. Дебет 15 "Капітальні інвестиції" | 15 000 |
| Кредит 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" | 15 000 |

2. Дебет 31 "Рахунки в банку"	35 000
Кредит 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	35 000
3. Дебет 37 "Розрахунки з різними дебіторами"	300
Кредит 30 "Каса"	300
4. Дебет 66 "Розрахунки за виплатами працівникам"	25 000
Кредит 31 "Рахунки в банку"	25 000
5. Дебет 66 "Розрахунки за виплатами працівникам"	1 500
Кредит 65 "Розрахунки зі страхування "	1 500
6. Дебет 22 "Малоцінні та швидкозношувальні предмети"	250
Кредит 37 "Розрахунки з різними дебіторами"	250

Завдання 3. Необхідно:

1) ресурси підприємства й джерела їхнього утворення (табл. 1) об'єднати в розділи активу й пасиву балансу та скласти баланс підприємства на 1.01.201_р.;

2) на підставі балансу підприємства на 1.01.201_р. відкрити синтетичні рахунки й записати в них сальдо;

3) на підставі завдання 2 рознести суми операцій за синтетичними рахунками, підрахувати обороти й сальдо кінцеві;

4) скласти оборотну відомість за синтетичними рахунками та баланс на 31.01.201_р.

Таблиця 1

Баланс підприємства на 1.01.201_р.

Найменування статей	Сума, грн	Найменування статей	Сума, грн
Основні засоби (первісна вартість)	240 000	Розрахунки з бюджетом	22 000
Зареєстрований капітал	130 750	Незавершені капітальні інвестиції	44 800
Короткострокові кредити банків	81 000	Розрахунки за виплатами працівникам	26 000
Розрахунки з постачальниками й підрядниками	80 000	Розрахунки зі страхування	9 310
Запаси	97 000	Грошові кошти, у тому числі У касі На поточному рахунку	6 900
Знос основних засобів	140 200		900
Розрахунки з різними дебіторами (підзвітні особи)	360		6 000
		Розрахунки з покупцями та замовниками	100 200

6. Документація та інвентаризація

- 6.1. Сутність і значення документації.
- 6.2. Зміст та порядок оформлення документів.
- 6.3. Класифікація документів.
- 6.4. Етапи організації документообігу.
- 6.5. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку.

6.1. Сутність і значення документації

Документація це основа обліку. Документування господарських операцій є важливою ланкою облікової роботи. Це початок і основа бухгалтерського обліку. Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежать повнота і достовірність облікової інформації для користувачів.

Жодна операція не може бути врахована, якщо на неї немає належним чином складеного й оформленого документа. За допомогою документації контролюється правильність всіх проведених операцій.

Бухгалтерський документ становить письмове свідоцтво дійсного здійснення господарської операції, а також права на її здійснення.

Документація – це сукупність документів, які складаються на всі господарські операції. Документація є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, оскільки служить для первинного спостереження за господарськими операціями, і є обов'язковою умовою для відображення їх в обліку.

Первинне спостереження, документування та документація відіграють важливу роль в управлінні діяльністю підприємства, а саме [17]:

дають уявлення про фактичний стан господарських засобів та їх зміни у процесі кругообігу засобів;

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

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

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

Крім того, документи мають і практичне значення для контролю за доцільністю і законністю господарських операцій, за збереженням майна господарства, раціональним його використанням.

6.2. Зміст та порядок оформлення документів

Основні вимоги щодо складання документів регламентуються статтею 9 Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV із змінами, внесеними згідно із Законом № 5463-VI (5463-17) від 16.10.2012. Згідно з цим законом первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для бухгалтерського обліку цих операцій та мають бути складені під час господарської операції.

Первинні документи мають бути складені на паперових або машинних (електронних) носіях. Відповідно до цього існують і вимоги до змісту й оформлення документів.

Сучасні інформаційні технології здатні швидко одержувати інформацію й обмінюватися нею. Електронний документ може бути доказом, якщо його складено з дотриманням усіх вимог і можна довести його цілісність і справжність. На сьогодні електронний документообіг і цифровий підпис набули широкого розповсюдження у сфері проведення банківських операцій і комерційних операцій електронної торгівлі.

Використання електронного документообігу і цифрового підпису регулюється законами України "Про електронні документи та електронний документообіг" № 851-IV від 22 травня 2003 р. із змінами, внесеними згідно із законом № 2599-IV (2599-15) від 31.05.2005, ВВР, 2005, № 26, ст. 349, "Про електронний цифровий підпис" № 852-IV від 22 травня 2003 р. [48].

Електронний документ – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа [48].

Склад та порядок розміщення обов'язкових реквізитів електронних документів визначається законодавством.

Електронний документ може бути створений, переданий, збережений і перетворений електронними засобами у візуальну форму.

Візуальною формою подання електронного документа є відображення даних, які він містить, електронними засобами або на папері у формі, придатній для приймання його змісту людиною.

Згідно з законом № 996 обов'язковими реквізитами для будь-якого первинного бухгалтерського документа є [47]:

назва документа (форми);

дата і місце складання;

назва підприємства, від імені якого складено документ;

зміст та обсяг господарської операції; одиниця виміру господарської операції;

посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

особистий підпис або інший знак, що дає змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операцій до первинних документів можуть бути внесені додаткові реквізити:

ідентифікаційний код підприємства чи особи;

номер документа;

підстава для здійснення операції;

дані про документ, що засвідчує особу;

інші додаткові реквізити.

При відсутності у первинному документі будь-якого обов'язкового реквізиту документ вважається недійсним і не може бути підставою для оформлення операцій у бухгалтерському обліку.

Таким чином, можна узагальнити, що основними вимогами для оформлення первинних бухгалтерських документів є такі:

первинні документи мають бути складені в момент здійснення операції, а якщо це неможливо, безпосередньо після її закінчення;

документи складають на бланках типових форм, затверджених Держкомстатом України, або на бланках спеціалізованих форм, затверджених відповідними міністерствами і відомствами, а також виготовлених самостійно, які мають містити обов'язкові реквізити типових або спеціалізованих форм;

у разі складання та зберігання первинних документів на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських

операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їхніх повноважень, передбачених законами;

записи в первинних документах роблять чорнилом темного кольору, кульковою ручкою, друкарськими засобами чи принтером, що забезпечує зберігання цих записів протягом встановленого терміну зберігання документа;

вільні рядки в первинних документах прокреслюють;

у грошових документах суми проставляють цифрами і прописом;

перше слово суми записують скраю і з великої літери;

кожен первинний документ має містити дані про посаду, прізвище і підписи осіб, відповідальних за його оформлення;

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;

помилки в первинних документах (окрім банківських і касових) виправляють коректурним способом, тобто неправильний текст або суму закреслюють тонкою рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильний текст або суму. Виправлення помилок має бути затверджено підписом "виправлено" і підтверджено підписом осіб, які підписали цей документ із зазначенням дати виправлення. У банківських і касових документах помилки не виправляють. Якщо в таких документах допущено помилку, їх анулюють, а замість них оформлюють нові;

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

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

Велике значення у виконанні цих вимог мають уніфікація та стандартизація документів.

Під *уніфікацією* документів розуміють розробку єдиних зразків документів для оформлення однотипних господарських операцій на підприємствах, в організаціях і установах незалежно від виду діяльності та форм власності. Так, уніфіковано всі банківські та касові документи, бланки авансових звітів та посвідчень на відрядження, товарно-транспортних накладних, розрахунково-платіжних відомостей, податкових накладних та інших документів. Уніфікація документів забезпечує широту використання, можливість всебічного опрацювання на ПЕОМ, масове тиражування бланків, що здешевлює їхню вартість.

Під *стандартизацією* документів розуміють встановлення для бланків однотипних документів однакових, найбільш раціональних розмірів і форми із завчасним визначенням розміщення відповідних реквізитів [12]. Друкування стандартних бланків документів великими тиражами дає значну економію паперу, здешевлює їх виготовлення. Розробляє і затверджує типові форми первинного обліку Державний комітет статистики (Держкомстат) України.

6.3. Класифікація документів

Суть документів і їх місце в господарській діяльності підприємства відображаються у їх класифікації, поділі на групи за певними ознаками схожості й відмінності, кожна з яких несе змістове навантаження [12].

Документи класифікують наступним чином:

За місцем складання бухгалтерські документи поділяють на внутрішні і зовнішні. *Внутрішні документи* оформляють (виписують) на підприємстві й одразу застосовують. До них належать: авансові звіти підзвітних осіб, таблиці обліку використання робочого часу, інвентарні картки основних засобів, прибуткові ордери тощо. *Зовнішні документи* складають на стороні, їх отримують від інших підприємств і організацій. На вході обов'язково реєструють, оформляють, як правило, на бланках уніфікованих форм. До них належать: рахунки-фактури, платіжні доручення, виписки банків, постанови, листи, угоди тощо.

За призначенням документи поділяють на розпорядчі, виконавчі, бухгалтерського оформлення та комбіновані. *Розпорядчими* є документи, які містять розпорядження (наказ, завдання) на здійснення певної

господарської операції. До них належать: накази про прийняття та звільнення з роботи, чеки на отримання готівки в касі банку, платіжні доручення банку на перерахування коштів, довіреність на отримання матеріальних цінностей тощо. *Виконавчими* є документи, де підтверджується факт здійснення господарської операції, її виконання певною особою, що подала документ. До них належать: авансові звіти, виписки банків, касові прибуткові й видаткові ордери, акти, квитанції та ін. *Документи бухгалтерського оформлення* складаються на основі виконавчих та розпорядчих документів самими працівниками бухгалтерії. Самостійного значення не мають, але необхідні в обліковому процесі. До таких документів належать: меморіальні ордери, бухгалтерські довідки, різні розрахунки (амортизації, розподілу витрат, звітні калькуляції) та ін. *Комбіновані* документи поєднують функції перелічених вище документів (розпорядчих, виконавчих, бухгалтерського оформлення). До них належать: авансові звіти, вимоги, наряди та ін. Прикладом комбінованого документа може бути і видатковий касовий ордер, в якому міститься розпорядження керівника про видачу готівки та підтвердження про її фактичну видачу та отримання підписами касира та отримувача грошей.

За порядком складання документи поділяють на первинні й зведені. *Первинні* документи складають у момент здійснення господарської операції (прибуткові та видаткові касові ордери, накладні, акти прийому робіт та ін.). *Зведені* документи складають на підставі однорідних первинних документів шляхом групування і узагальнення та балансової ув'язки їх показників (звіти касира, авансові звіти, товарні звіти, платіжні відомості та ін.).

За способом використання документи поділяють на разові та накопичувальні. *Разові* документи фіксують одномоментно одну або декілька господарських операцій (ордери, вимоги, акти та ін.). *Накопичувальні* документи формують інформацію про однорідні господарські операції за певний відрізок часу (день, декаду, місяць). Такі документи використовують багаторазово. До них належать: таблиць обліку робочого часу, лімітно-забірна картка, відомість випуску готової продукції, багатоденні наряди та ін. На відміну від разових, накопичувальні документи використовують з метою обліку після того, як у них записано останню операцію і підведений підсумок всіх записів.

За змістом документи поділяють на грошові, розрахункові, матеріальні. *Грошовими* документами оформляють операції, пов'язані

з грошовими коштами. До них належать 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-накладна, лімітно-забірна картка та ін.).

Із загальної характеристики документів видно, що кожен документ належить водночас до різних класифікаційних груп. Так, акт приймання-передачі основних засобів є одночасно матеріальним, виконавчим, первинним, разовим і внутрішнім документом; рахунок-фактура поставальника – виконавчий, разовий, зовнішній; видатковий касовий ордер – комбінований, первинний, разовий і внутрішній та ін. Класифікація документів за розглянутими ознаками дає змогу правильно зрозуміти їх зміст, призначення і використання для відображення господарських операцій підприємства.

6.4. Етапи організації документообігу

Первинні документи проходять певний шлях з моменту їх складання або одержання від інших підприємств до передачі в архів на зберігання. Певний порядок організації складання й опрацювання документів відображає документообіг.

Тому, **документообіг** – це рух первинних документів, а саме створення або одержання від інших підприємств, установ, прийняття до обліку, обробка та передача їх в архів.

Згідно з Законом про бухгалтерський облік підприємство на свій власний розсуд затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації.

Організацією документообігу на підприємстві займається головний бухгалтер чи бухгалтер, який розробляє правила і технологію обробки облікової інформації. Технологія визначає основні етапи проходження документів: складання первинних документів або реєстрація тих, що надійшли зі сторони, облікова обробка та реєстрація документів; передача документів на зберігання до архіву.

Організаційно весь документообіг на підприємстві відображаються у його графіку, який оформляють у вигляді схеми або переліку робіт зі

створення, перевірки й обробки документів, передачі їх у бухгалтерію, архів.

У графіку документообігу відображають:

назву підрозділів, через які проходять документи;

посади виконавців щодо оформлення та обробки первинних документів;

мінімальні та максимальні терміни перебування документів у підрозділів або у виконавців;

термін здачі первинних документів після складання, обробки в архів.

Графік документообігу розробляється головним бухгалтером і затверджується керівником. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку складання і подання до бухгалтерії та опрацювання документів є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства.

Документуванням господарських операцій займаються не тільки бухгалтери, але й оперативні працівники підприємства (касири, комірники, майстри та ін.).

Згідно з Положенням № 88 "Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку" кожному виконавцю видають витяг з графіка документообігу, в якому наводиться перелік первинних документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, термін їх подання і перелік служб (підрозділів) підприємства, в які передаються ці документи [43]. Витяг із графіка документообігу підприємства наведено в табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Графік документообігу на підприємстві

Назва первинного документа	Складання та оформлення документа		Обробка документа	Передача на зберігання в архів
	Час складання	Виконавці	Відповідальна особа	
1	2	3	4	5
Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	У момент надходження, переміщення й вводу в експлуатацію	Приймальною комісією й передається в бухгалтерію	Бухгалтер з обліку основних засобів	Після складання річного звіту

1	2	3	4	5
Акт списання основних засобів	У момент ліквідації, продажу основних засобів	Ліквідаційною комісією й передається в бухгалтерію	Бухгалтер з обліку основних засобів	Після складання річного звіту
Прибутковий ордер	У момент надходження ТМЦ на склад	Завідувач складу	Бухгалтер з обліку запасів	Після складання річного звіту

Графіком документообігу передбачена оптимальна кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, мінімальний строк його перебування в підрозділі. Це буде сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольної функції бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації й автоматизації, своєчасному складанню бухгалтерської, статистичної, податкової й внутрішньовиробничої звітності.

У разі надходження документів до бухгалтерії проводять їх перевірку:

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 правильності проставлених цін і тарифів, розрахованих сум і підсумків).

Перевірені бухгалтерією документи проходять облікову реєстрацію.

Процес обробки в бухгалтерії прийнятих від виконавців бухгалтерських документів включає три етапи:

розцінка (таксування) полягає у проставленні у відповідних графах документа ціни і суми, тобто переведення натуральних і трудових вимірників у грошовий здійснюється в самому документі шляхом множення показника на ціну. Ця операція характерна для документів, якими оформлюють рух матеріальних цінностей (вимоги-накладні, лімітно-забірні карти тощо), оскільки в момент їх складання записують тільки кількісні показники. Документи, в яких проставлено ціну

та суму, не підлягають розцінці. У результаті розцінки здійснюється оцінка господарської операції у грошовому вимірнику;

групування полягає в об'єднанні однорідних за змістом первинних документів у групи з метою підготовки зведених даних (за складами, цехами, замовленнями, касами тощо) і спрощення ведення первинного обліку. Документи, згруповані за певними ознаками однорідності в накопичувальні та групувальні відомості, істотно скорочують подальші реєстраційні операції;

бухгалтерське проведення передбачає вказування у первинних або згрупованих документах (відомостях) бухгалтерського проведення (кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку), яке в майбутньому буде відображено в реєстрах бухгалтерського обліку, а потім у звітності. Здебільшого первинні документи, накопичувальні та групувальні відомості, меморіальні ордери містять для зазначення кореспондуючих рахунків спеціальні графи.

Оформлені бухгалтерськими кореспонденціями документи обліку використовують для подальшого відображення господарських операцій, що в них містяться, у реєстрах синтетичного й аналітичного обліку. На цьому практично завершується облікова робота з первинними бухгалтерськими документами. Первинні документи, виконавши свою обліково-аналітичну функцію, підлягають передачі в архів.

Розрізняють поточні та постійні архіви. Поточний архів організовують безпосередньо в бухгалтерії для зберігання документів звітного року, оскільки в 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 чи справу в разі необхідності.

Відповідно опрацьовані систематизовані у хронологічному порядку, прошиті й марковані ярликами документи з поточного архіву передають у постійний після закінчення звітного року. Первинна документація зберігається в архіві окремо від облікових реєстрів.

Терміни зберігання документів у постійному архіві визначено Головним архівним управлінням при Кабінеті Міністрів України.

Встановлено наступні терміни зберігання:

для первинних документів, що фіксують факт виконання господарських операцій і є підставою для бухгалтерських і податкових записів, повинні зберігатися у спеціальних приміщеннях або сейфах протягом трьох років, а точніше — 1 095 днів;

розрахунково-платіжних відомостей, актів документальних ревізій, податкових та інших перевірок – 5 років;

особових рахунків робітників та службовців, студентів – 75 років;

статути та положення, бухгалтерські звіти і 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.

6.5. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку

Під час здійснення тих чи інших операцій не всі такі явища, як усушка або утруска товарно-матеріальних цінностей, стихійні лиха, помилки в обліку або описки в первинних документах, розкрадання, псування, зловживання тощо можуть бути відображені в первинних документах. У зв'язку з цим виникає об'єктивна необхідність у постійному спостереженні за активами та зобов'язаннями підприємства та підтвердженню правильності й достовірності бухгалтерського обліку та звітності. Цього досягають за допомогою інвентаризації.

Інвентаризація – це забезпечення відповідності облікових даних щодо активів або зобов'язань підприємства їх фактичній кількості.

Вона є одним із елементів методу бухгалтерського обліку і виступає як обов'язкове доповнення до первинної документації господарських операцій.

Інвентаризація є одним з радикальних методів контролю за збереженням активів підприємства й у той же час діючим способом нагляду за роботою матеріально відповідальних осіб.

Інвентаризація проводиться шляхом перепису, перерахуванням, виміру, оцінки підрахунків тощо всіх залишків засобів (матеріальних, грошових) у натурі та зіставляють з даними бухгалтерського обліку. Це дає змогу встановити розходження між даними обліку і фактичною

наявністю засобів, тобто лишки або нестачі, які оформляють відповідними документами і відображають в обліку.

Згідно з Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 1116 від 08.09.2011, основними завданнями інвентаризації є [20]:

- виявлення фактичної наявності господарських засобів, зокрема матеріальних цінностей у натурі;

- установлення лишку або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;

- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, застаріли і не використовуються;

- перевірка дотримання умов і порядку зберігання господарських засобів;

- перевірка достовірності й реальності вартості зарахованих на баланс активів і пасивів підприємства.

Згідно з законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" об'єкти та періодичність проведення інвентаризації визначаються керівником підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з діючим законодавством.

Проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства обов'язкове:

- перед складанням річної фінансової звітності;

- у разі зміни матеріальновідповідальної особи;

- у випадку встановлення фактів зловживань, розкрадань, псування цінностей;

- у разі пожеж, стихійного лиха, техногенних аварій;

- у разі ліквідації підприємств та в інших випадках.

Залежно від періодичності проведення інвентаризацію поділяють на планову і позапланову. *Планова* інвентаризація здійснюється за раніше складеним планом відповідно до розробленого і затвердженого графіка її проведення (наприклад, перед складанням річного звіту) та її головною задачею є дослідження загального стану справ облікової роботи підприємства. Повна інвентаризація, звісно, дає широку інформацію, проте

не завжди доцільна через свою трудомісткість. *Позапланову* інвентаризацію проводять без попередньої підготовки в разі розпорядження керівника підприємства, на вимогу слідчих або контролюючих органів, у разі ревізії або зміни матеріально відповідальних осіб.

За повнотою охоплення перевіркою засобів, коштів і розрахунків, інвентаризацію поділяють на повну і часткову [17].

Повна інвентаризація передбачає суцільну перевірку всіх засобів та джерел підприємства. *Часткова* інвентаризація охоплює певну частину засобів і джерел, наприклад, наявність грошей у касі, готової продукції на складі, незавершеного виробництва тощо. Найбільш ефективними є раптові часткові інвентаризації, оскільки вони підвищують відповідальність матеріально відповідальних осіб щодо своєчасного оприбуткування й списання матеріальних цінностей, правильності їх зберігання, запобігають зловживанням.

Залежно від способу проведення інвентаризації бувають суцільними, вибірковими та контрольними. *Суцільна* інвентаризація передбачає перевірку всіх об'єктів обліку та здійснюється як у повній, так і частковій формі. *Вибіркова* інвентаризація охоплює тільки окремі найменування цінностей на складі і доречна тоді, коли нещодавно проводилася повна інвентаризація. *Контрольна* інвентаризація є різновидністю вибіркової інвентаризації, проводиться в період повної суцільної інвентаризації одразу після її закінчення і повинна охоплювати не менш 10 % загальної кількості найменувань цінностей, які внесені в опис.

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємствах за наказом керівника створюють постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера, матеріально відповідальних осіб. Очолює комісію керівник підприємства або його заступник. На підприємствах з великим обсягом інвентаризаційних робіт та розгалуженою структурою за наказом керівника можуть створюватися робочі інвентаризаційні комісії, які проводять інвентаризацію безпосередньо в місцях зберігання та виробництва матеріальних цінностей і у структурних підрозділах підприємства.

Інвентаризацію проводять, як правило, на перше число місяця, що полегшує наступне порівняння її результатів з показниками обліку. До початку інвентаризації матеріально відповідальні особи проводять певну

роботу щодо відображення всіх первинних документів з вибуття й оприбуткування цінностей і коштів у книгах і регістрах.

У процесі інвентаризації, яка відбувається шляхом підрахунку, зважування, обмірювання, визначають фактичну наявність об'єктів інвентаризації, дані про які записують в інвентаризаційному описі, який підписують усі члени комісії. При проведенні інвентаризації неодмінно повинна бути присутня матеріально відповідальна особа. Вона дає розписку, що всі прибуткові й видаткові документи стосовно обліку матеріальних цінностей здано до бухгалтерії. На час проведення інвентаризації діяльність підрозділу (комори, складу, сховища), як правило, припиняється. Інвентаризаційні описи складають у декількох примірниках, один з яких передають матеріально відповідальній особі, при цьому матеріально відповідальна особа на кожному описі ставить свій підпис про матеріальну відповідальність за перелічені в ньому цінності. Дані інвентаризаційних описів порівнюють з даними бухгалтерського обліку і складають порівняльні відомості, де визначають результат інвентаризації. Внаслідок такого порівняння встановлюють відповідність або невідповідність облікових і фактичних даних, тобто:

- а) фактичний і бухгалтерський запис збігаються;
- б) фактичний залишок менший від облікового – недостача;
- в) фактичний залишок більший від облікового – лишок.

Матеріально відповідальні особи повинні дати інвентаризаційній комісії письмові пояснення щодо причин недостач та надлишків.

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.

Затверджені результати інвентаризації відображають у бухгалтерському обліку в тому місяці, в якому закінчено інвентаризацію, але не пізніше грудня звітного року.

Результати інвентаризації відображають в обліку в такому порядку:

лишки основних засобів, товарів і матеріалів, цінних паперів, коштів, іншого майна підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно до доходів діяльності або збільшення фінансування;

недостачу цінностей у межах затверджених норм природного убутку списують за рішенням керівника підприємства на витрати або на зменшення фінансування;

понаднормові недостачі цінностей, а також втрати від псування відносять на винних осіб за цінами, за якими розраховують розмір шкоди;

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

Згідно з Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 116 від 22 січня 1996 року розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки.

Таким чином, документація та інвентаризація є важливими складовими бухгалтерської методології, оскільки формують облікову інформацію, яку належним чином буде оброблено і представлено у звітності підприємства внутрішнім і зовнішнім користувачам для потреб управління.

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Наведіть поняття бухгалтерського документа.
2. Назвіть основні вимоги до оформлення документів.
3. Наведіть обов'язкові реквізити, які повинні мати документи.
4. Які додаткові реквізити повинні мати бухгалтерські документи?
5. Наведіть визначення уніфікації та стандартизації.
6. Як класифікують документи за призначенням, місцем складання, порядком складання, способом використання, за змістом?
7. Назвіть етапи документообігу.
8. Які ви знаєте етапи проходження документів?
9. Що відображають у графіку документообігу.
10. Які є види архіву?
11. Наведіть визначення інвентаризації.
12. Наведіть види інвентаризації.
13. У яких випадках обов'язково треба проводити інвентаризацію?
14. Як документально оформляються результати інвентаризації?

15. Які можуть бути результати інвентаризації та як їх відображають в обліку?

16. Коли затверджують результати інвентаризації та відображають їх у бухгалтерському обліку?

Тестові питання для самоперевірки

1. За порядком складання документи поділяються на:

- а) внутрішні й зовнішні;
- б) первинні й зведені;
- в) разові та накопичувальні.

2. Які з перерахованих реквізитів первинних документів відносяться до змінних на одному підприємстві:

- а) найменування підприємства;
- б) номер поточного рахунку підприємства;
- в) порядковий номер документа?

3. Які з перелічених документів відносяться до зведених:

- а) авансовий звіт підзвітної особи;
- б) прибутковий касовий ордер;
- в) видатковий касовий ордер;
- г) розрахунково-платіжна відомість?

4. Встановлення однакових розмірів бланків однотипних документів є:

- а) уніфікація;
- б) стандартизація;
- в) реєстрація.

5. Інвентаризацію на підприємстві проводить:

- а) керівник підприємства з головним бухгалтером;
- б) контролюючий державний орган;
- в) спеціально створена інвентаризаційна комісія.

6. Як розподіляють інвентаризації за повнотою охоплення об'єктів:

- а) повні та часткові;
- б) планові та фактичні;
- в) планові та несподівані;
- г) інше розподілення?

7. Хто підписує документи про результати інвентаризації:

- а) представники трудового колективу підприємства;
- б) головний бухгалтер підприємства;
- в) керівник підприємства;
- г) інвентаризаційна комісія?

Практична складова

Завдання 1. Скласти графік руху документів з обліку грошових коштів у касі, використовуючи табл. 1.

Таблиця 1

Графік руху документів з обліку грошових коштів у касі

Назва первинного документа	Складання та передавання документа		Надходження документа до бухгалтерії, обробка та узагальнення		
	відповідальний	строк передавання	час приймання	обробка і узагальнення даних	кому та в які строки подають документ

Завдання 2. Комісією була проведена інвентаризація готівки в касі та за результатами встановлено: фактична готівка – 13 500 грн, поштових марок – 50 грн, за обліковими даними – 14 500 грн. Касир пояснила розбіжність – помилково видана заробітна плата. Керівник вирішив утримати розбіжність з касира. Необхідно визначити:

Чи правильне рішення керівника? Яким документом та яким чином необхідно оформити результати інвентаризації?

7. Оцінювання і калькуляція в системі бухгалтерського обліку

7.1. Сутність та значення вартісної оцінки.

7.2. Оцінка об'єктів обліку.

7.3. Калькулювання в системі бухгалтерського обліку.

7.1. Сутність та значення вартісної оцінки

Бухгалтерський облік, на відміну від інших видів обліку, відображає ресурси підприємства, джерела їх утворення та господарські процеси у грошовому виразі, або іншими словами у вартісному вимірюванні. Таким чином, можна стверджувати, що бухгалтерський облік відображає ті засоби, процеси та явища, які підлягають вартісному вимірюванню.

З цією метою використовують такі елементи методу бухгалтерського обліку, як оцінка та калькуляція.

Іноді калькуляцію розглядають як частину оцінки, або спосіб оцінки, обмежуючи її тільки рамками визначення собівартості продукції. Тому для більш глибокого розуміння особливостей методу бухгалтерського обліку необхідно чітко визначити поняття "вартісне вимірювання", "грошове вираження", "оцінка", "калькуляція".

Грошове вираження – це вимірювання господарських засобів, їх джерел та господарських процесів у грошовій одиниці (гривнях та копійках).

Аналогічне значення має і поняття **вартісне вимірювання**. У зв'язку з цим правильно характеризувати бухгалтерський облік як такий, якому обов'язково властиве вартісне вимірювання, що передбачає використання грошового вимірника [17].

Будь-який об'єкт або подія мають певні властивості, які можна виміряти, виходячи з поставленої мети оцінки.

У різних джерелах поняття оцінки визначають по-різному. Зустрічається визначення оцінки як способу вираження у грошовому вимірюванні господарських операцій, інші джерела визначають її як спосіб вираження у грошовій одиниці витрат живої й уречевленої праці, вкладеної в окремі види засобів і процесів.

Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів міжнародних стандартів бухгалтерського обліку містить таке формулювання оцінки: це процес визначення грошових сум, за якими мають визнавати і відображати елементи фінансових звітів у балансі та звіті про прибутки і збитки.

Оскільки основними елементами балансу є активи та джерела їх утворення, можна стверджувати, що **оцінка** – це спосіб вартісного вимірювання господарських засобів підприємства та джерел їх утворення.

Для забезпечення правильності відображення об'єктів обліку та достовірність оцінки вона має відповідати наступним основним вимогам: реальності (адекватності), єдності (тотожності) та цілеспрямованості оцінки.

Реальність (адекватність) оцінки забезпечує об'єктивну відповідність грошового вираження об'єктів обліку їх фактичній величині (витратам живої та уречевленої праці, що вкладена в об'єкт оцінки),

відображення у грошовому вимірнику дійсної величини господарських засобів і операцій. Адекватність оцінки вимагає точного обчислення фактичної собівартості всіх об'єктів обліку, що має підтверджуватися результатами інвентаризації, а за необхідності проведенням переоцінки.

Єдність (тотожність) оцінки забезпечує однаковість і незмінність оцінки однакових об'єктів обліку протягом тривалого часу і на всіх суб'єктах господарювання (підприємствах, організаціях, установах). Єдності оцінки досягають встановленням обов'язкових положень (стандартів), інструкцій, правил обліку і калькулювання.

Цілеспрямованість оцінки полягає в дотриманні обраної мети оцінки, яка має забезпечити її адекватність та тотожність.

Система вартісних оцінок, що застосовується в економічних та господарських процесах, має багатофункціональний характер. Оцінка в бухгалтерському обліку необхідна в обліку господарських процесів постачання, виробництва, реалізації, а також при виникненні прав і зобов'язань; при здійсненні таких операцій, як застава, страхування, інвестування, переоцінка активів, при створенні, об'єднанні, ліквідації підприємства; при виконанні права успадкування, виконанні судового рішення тощо.

Цією обставиною пояснюється існування різноманітних грошових оцінок: економічних, юридичних, експертних, статистичних, страхових (актуарних).

Економічні оцінки використовують, визначаючи цінність майна при його реалізації чи придбанні; вони мають, як правило, калькуляційний характер.

Юридичні оцінки можуть бути визначені, виходячи з укладених угод (договорів), обумовлених необхідністю відшкодування заподіяної шкоди.

Статистичні оцінки, що використовуються в макроекономічному аналізі, характеризують сукупність об'єктів за деякими середніми величинами.

Експертні оцінки – це самостійний вид оцінки в бухгалтерському обліку, їх проводять, як правило, фахівці, а тому такі оцінки можуть бути дещо суб'єктивними.

Страхові (актуарні) оцінки, що застосовуються в страхуванні, розраховують індивідуально для кожного страхового об'єкта та остаточно встановлюються після перевірки страховою організацією даних, наданих їй страхувальником.

У бухгалтерському обліку при оцінці його об'єктів застосовують різні бази (способи) оцінки.

Стандарти бухгалтерського обліку передбачають можливість декількох різних основ оцінки одночасно з різним ступенем та в різних комбінаціях. Виділяють такі бази оцінки:

історична (фактична) собівартість. Активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів та їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент придбання. Зобов'язання відображаються за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання або за сумою грошових коштів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов'язання під час звичайної діяльності підприємства;

поточна собівартість. Активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку було б сплачено в разі придбання такого ж або еквівалентного активу на поточний момент. Зобов'язання відображаються за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б необхідна для погашення зобов'язання на цей момент;

вартість реалізації (погашення). Активи відображаються в обліку за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації. Зобов'язання відображаються за вартістю їх погашення, тобто за недисконтованою сумою грошових коштів, яку, як очікується, буде сплачено для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства;

теперішня вартість. Активи відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, які, як очікується, має генерувати об'єкт обліку під час звичайної діяльності підприємства. Зобов'язання відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих відтоків грошових коштів, які, як очікується, будуть необхідні для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства.

На підставі принципу історичної (фактичної) собівартості основою оцінки найчастіше приймається історична собівартість – оцінка на основі витрат на виробництво чи придбання активів. Історична собівартість, як правило, комбінується з іншими основами оцінки. Так, стандарти обліку вимагають відображати запаси за нижчою із двох оцінок – собівартістю

(історичною) або чистою вартістю реалізації. Таке поєднання способів оцінки впливає з принципу обачності.

Ринкові цінні папери, а також інші активи, за якими існує активний ринок, можна відображати за ринковою вартістю.

Вибір оцінки підприємством залежить від вимог національних стандартів обліку, економічної доцільності, а також чинного законодавства.

Для кожного виду активів, як правило, визначаються декілька ситуацій, в яких здійснюється оцінка активів: оцінка при придбанні, оцінка при вибутті, оцінка на дату балансу (на кінець звітної періоду). Оцінка придбання здійснюється за первісною вартістю, яка, як правило, є історичною (фактичною) собівартістю активу, за якою він зараховується на баланс підприємства.

Також при оцінці активів може використовуватися такий спосіб оцінки, як оцінка за справедливою вартістю – сума, за якою можна здійснити обмін активу або оплату зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Оцінка за справедливою вартістю має застосовуватися, коли первісну вартість активу неможливо визначити достовірно, наприклад, при безоплатному одержанні активів, внесенні активів до зареєстрованого капіталу (узгоджена із засновниками вартість), обміні активами тощо.

7.2. Оцінка об'єктів обліку

Розглянемо оцінку об'єктів бухгалтерського обліку.

Основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні матеріальні активи. Придбані (створені) основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні матеріальні активи зараховують на баланс підприємства за *первісною вартістю*, яка становить історичну собівартість цих об'єктів у сумі грошових коштів або справедливую вартість активів, сплачених (переданих) на дату їх придбання (створення). Первісна вартість включає фактичні витрати на придбання (створення) основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів та приведення їх до придатного для використання стану.

Витрати на придбання (створення) цих необоротних активів, що сформували їх первісну вартість, в процесі використання об'єкта

підлягають систематичному розподілу між звітними періодами – амортизації.

Балансова (залишкова) вартість основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів визначається як різниця між первісною або переоціненою вартістю та сумою нарахованої амортизації.

У процесі використання таких необоротних активів їхня первісна вартість може змінюватись. Первісна вартість збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, яке приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від його використання. Крім того, підприємство може здійснювати переоцінку об'єктів основних засобів, нематеріальних активів за справедливою вартістю станом на 31 грудня звітного року.

Капітальні інвестиції. Прикладом капітальних інвестицій може бути будівництво, яке здійснюється підприємством (не будівельною організацією) господарським чи підрядним способом, або процес придбання основних засобів, нематеріальних активів, який займає значний час. Оцінюють такі інвестиції за сумою фактичних витрат, пов'язаних з ними.

Первісне визнання *фінансових інвестицій* здійснюється за їхньою історичною собівартістю, яка включає ціну придбання, комісійні винагороди, мито, податки, що не відшкодовуються підприємству, банківські збори; інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням інвестицій.

Подальша оцінка фінансових інвестицій залежить від виду придбаних цінних паперів (інвестиції в цінні папери, які дають право власності, та інвестиції в боргові цінні папери) та від впливу інвестора на підприємство, акції якого він придбав.

Довгострокові інвестиції в акції підприємства, на яке інвестор не має суттєвого впливу, оцінюють за нижчою з двох оцінок – собівартістю або ринковою вартістю, визначеною на основі інвестиційного портфеля. Неринкові цінні папери оцінюють за їхньою собівартістю протягом періоду їх утримання.

Якщо інвестор має суттєвий вплив на об'єкт інвестування (асоційоване підприємство), то облік довгострокових фінансових інвестицій здійснюється або за собівартістю, або за методом участі в капіталі. Згідно з методом участі в капіталі балансова вартість інвестиції, яку

спочатку оцінюють за собівартістю, збільшується (зменшується) відповідно до частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування та зменшується на суму отриманих дивідендів.

Інвестиції в підприємства, над якими інвестор здійснює контроль, обліковуються або за собівартістю або за методом участі в капіталі.

Інвестиції в боргові цінні папери оцінюють в обліку за собівартістю їх придбання. Якщо інвестиції в облігації мають довгостроковий характер, то різниця між вартістю їх придбання та погашення має амортизуватися з моменту придбання до закінчення строку їхньої дії. Балансова вартість таких довгострокових фінансових інвестицій дорівнює дисконтованій вартості їх погашення в майбутньому.

Фінансову інвестицію, придбану та утримувану виключно тільки для продажу, оцінюють за методом собівартості.

Запаси. Придбані або вироблені запаси оцінюються за первісною вартістю, яка визначається згідно з принципом історичної (фактичної) собівартості. Первісною вартістю виготовлених запасів (а також незавершеного виробництва) є їхня виробнича собівартість. Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати", виробнича собівартість включає: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; розподілені загальновиробничі витрати [37].

В інших випадках для оцінки запасів використовується в тому чи іншому варіанті справедлива вартість. На підприємствах роздрібною торгівлі для оцінки товарів використовують ціну реалізації.

Запаси на дату балансу відображаються за найменшою із двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. *Чиста вартість реалізації* – очікувана ціна реалізації запасів за умов звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. Як правило, запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

Дебіторська заборгованість. Оцінка дебіторської заборгованості залежить від виду цієї заборгованості. Заборгованість за товари, роботи, послуги визнається як актив одночасно з визнанням доходу від реалізації й оцінюється за первісною вартістю, яка дорівнює справедливій (контрактній) вартості. Поточна оцінка дебіторської заборгованості здійснюється за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю та резервом сумнівних боргів.

Грошові кошти та їх еквіваленти. Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті оцінюються за номіналом (готівка, грошові кошти на рахунках у національній валюті), грошові кошти та грошові документи в іноземній валюті перераховуються в гривні на дату отримання або на дату складання звітності за курсом НБУ.

Зобов'язання. Для оцінки зобов'язань можуть бути використані всі зазначені вище основи оцінки: історична собівартість зобов'язання, поточна собівартість зобов'язання, вартість погашення зобов'язання, теперішня вартість зобов'язання. Вибір способу оцінки залежить від характеру зобов'язання, його строковості, способу погашення.

7.3. Калькулювання в системі бухгалтерського обліку

Калькуляція як елемент методу бухгалтерського обліку становить спосіб вартісного вимірювання господарських процесів, у тому числі процесу постачання, виробництва продукції, її реалізації.

Об'єктами калькулювання собівартості виробництва продукції є витрати виробництва, які реально виникають і які згруповані за відповідними ознаками для формування показників собівартості.

Первинними елементними об'єктами обліку витрат на виробництво є витрати праці й матеріальних ресурсів при виконанні різних виробничих операцій, витрати на утримання та експлуатацію обладнання, приладів, будівель, на управління виробництвом. Відомості про ці первинні витрати за допомогою елементів методу бухгалтерського обліку й облікових процедур групуються й узагальнюються за різними ознаками, формуючи необхідні для управління облікові показники.

Ці первинні облікові об'єкти утворюють певні елементи виробництва – *економічні елементи витрат*, тобто економічно однорідні первинні витрати, які не можна розкласти на складові. Виділяють такі економічні елементи витрат:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Для обліку витрат за елементами у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено окремий клас рахунків 8 "Витрати за елементами".

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітної періоду і використовуються, головним чином, статистичними органами для розрахунку макроекономічних показників за системою національних рахунків, зокрема валового внутрішнього продукту (ВВП).

Групування витрат за економічними елементами характеризує їх відношення до створення продукту, але не відображає мети і призначення виробничих витрат, їх доцільність, не повністю виявляє їх роль у технологічному процесі виробництва.

Тому виникає необхідність перегрупування виробничих витрат, з метою виділити серед них основних – безпосередньо спрямованих на виробництво продукту, та витрат на обслуговування, управління, збут та реалізацію. Звідси виникає необхідність використання іншого об'єкта обліку витрат – *за статтями собівартості*: групування витрат за їх призначенням і роллю у процесі виробництва. Витрати, згруповані за статтями собівартості, – це об'єкт аналітичного обліку.

Деталізація групування витрат за статтями собівартості залежить від специфіки виробничого процесу та потреб управління. Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" підприємство самостійно обирає перелік калькуляційних статей.

Калькулювання – сукупність прийомів аналітичного обліку витрат на виробництво й розрахункових процедур визначення собівартості продукту. Калькулювання спрямовано на виявлення собівартості результату виробництва. Об'єктами калькулювання виступають продукти праці – види продуктів, напівфабрикатів, часткових продуктів (деталі, вузли) різного ступеня готовності, робіт, послуг, за якими необхідна інформація про їхню собівартість.

Процес калькулювання включає наступні етапи: спочатку проводиться групування витрат, на другому етапі розподіляють витрати між об'єктами калькулювання та визначають собівартість продукції, робіт, послуг з відображенням собівартості виробів у калькуляції; на третьому етапі доцільно проаналізувати виконання плану із собівартості щодо нормативу та на основі визначених результатів внести відповідні корективи.

Калькулювання як більш широке поняття включає такі частини: калькуляційний облік та калькуляцію [17]. Калькуляція – це спосіб розрахунку, визначена сукупність розрахункових процедур собівартості

продукту. Одночасно калькуляція є і результатом калькулювання – визначеним і структурованим переліком витрат, які стосуються продукту. Від структури калькуляції залежать порядок калькуляційного обліку, система розрахунків і характеристика інформації, яку отримують в її результаті. Виділяють декілька класифікацій видів калькуляцій за різними ознаками. Можливі класифікації подано в табл. 7.1.

Таблиця 7.1

Класифікації видів калькуляцій

Ознака класифікації	Види калькуляцій
За призначенням і часом складання	Попередні (проектні, планові, кошторисні), виконавчі (звітні, нормативно-звітні)
За охопленням витрат або місцем здійснення	Галузеві, внутрішньогосподарські, виробничі, повні, змінних витрат, технологічні
За характером виробництва	Масові, індивідуальні, проміжні
За властивостями калькуляційного об'єкта	Загальні, параметричні
За характером вихідних даних	Технічні, планові, нормативні, фактичні
За методами калькулювання	Позамовні, попередільні, попроцесні, нормативні

Різні види калькуляцій складаються та використовуються залежно від системи обліку витрат, що прийнята на підприємстві, наявності даних і потреб керівництва.

Другою складовою процесу калькулювання є *калькуляційний облік* – система аналітичного обліку витрат на виробництво в інтересах достовірного й точного калькулювання. Основне завдання системи калькуляційного обліку – повна локалізація прямих витрат за об'єктами калькулювання й облік непрямих витрат, який забезпечує найбільш достовірний їх розподіл.

Поєднання системи калькуляційного обліку та калькуляції здійснюється при застосуванні того чи іншого методу калькулювання.

Метод калькулювання – це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво й прийомів обчислення собівартості калькуляційних об'єктів. Методи калькулювання відрізняються методикою калькуляційного обліку (замовленнями, переділами, продуктами) та способами калькуляції.

Спосіб калькулювання – це конкретний перелік та порядок розрахунків для отримання остаточних відомостей та складання безпосередньо калькуляції як результату процесу калькулювання. Підприємство самостійно обирає один з можливих способів калькулювання: прямого розрахунку, сумування витрат, виключення витрат, розподілу витрат, нормативний спосіб.

Таким чином, доскональне вивчення методів та способів калькулювання є одним із головних завдань фахівців будь-якого підприємства.

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Наведіть поняття "вартісне вимірювання", "грошове вираження", "оцінка", "калькуляція".
2. Яким основним вимогам має відповідати оцінка?
3. Назвіть систему вартісних оцінок.
4. Які бази оцінки виділяють стандарти бухгалтерського обліку?
5. Назвіть визначення первісної та балансової вартості.
6. Назвіть визначення поняття "калькуляція" та "калькулювання".
7. Назвіть класифікацію видів калькуляцій.

Тестові питання для самоперевірки

1. За якою вартісною оцінкою основні засоби включаються до валюти балансу:
 - а) первісною вартістю;
 - б) залишковою вартістю;
 - в) переоціненою вартістю.
2. Під оцінкою розуміють:
 - а) спосіб розрахунку, визначена сукупність розрахункових процедур собівартості продукту;
 - б) вид оцінки в бухгалтерському обліку, яку проводять, як правило, фахівці;
 - в) спосіб вартісного вимірювання господарських засобів підприємства та джерел їх утворення.

3. Обчислення витрат, пов'язаних з певним господарським процесом, забезпечує:

- а) калькуляція;
- б) система рахунків;
- в) первинні документи.

4. Калькулювання собівартості продукції, що випускається, є складовою частиною:

- а) управлінського обліку;
- б) фінансового обліку;
- в) статистичного обліку.

5. Балансова (залишкова) вартість необоротних активів визначається як:

а) очікувана ціна реалізації активів за умов звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію;

б) різниця між первісною або переоціненою вартістю та сумою нарахованої амортизації;

в) дисконтована вартість майбутніх чистих надходжень грошових коштів, які, як очікується, має генерувати об'єкт обліку під час звичайної діяльності підприємства.

Практична складова

Завдання 1. На основі наведених даних визначити, які види оцінки застосовуються до активів та зобов'язань:

основні засоби придбані у постачальника за 28 600 грн з ПДВ;

цінні папери придбані в кількості 18 000 шт за ціною 15 грн кожна.

При цьому сплачені комісійні брокеру в сумі 600 грн;

кредиторська заборгованість за товари складає 12 800 грн з ПДВ;

заборгованість покупців за відвантаженою продукцію – 12 600 грн з ПДВ;

заборгованість за кредитом банку складає 125 000 грн та відсотки за кредитом – 2 450 грн.

Завдання 2. Згрупувати витрати за економічними елементами, використовуючи наведені нижче дані: основна заробітна плата виробничих робітників – 45 200 грн, додаткова заробітна плата виробничих робітників – 9 650 грн, зарплата адміністративного

персоналу – 38 600 грн, основні матеріали – 58 600 грн, допоміжні матеріали – 23 600 грн, паливо – 9 800 грн, зворотні відходи – 2 540 грн, амортизація нематеріальних активів – 980 грн, амортизація основних засобів – 3 400 грн, оренда обладнання – 3 560 грн, нарахування на фонд оплати праці виробничих робітників – 20 840 грн, нарахування на фонд оплати праці адміністративного персоналу – 14 660 грн, витрати на відрядження адміністрації – 5 800 грн, податки і збори – 12 500 грн, витрати пакувальних матеріалів – 2 700 грн, витрати на охорону (сигналізація) – 1 200 грн.

8. Облік основних господарських процесів

- 8.1. Господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку.
- 8.2. Облік процесу постачання.
- 8.3. Облік процесу виробництва.
- 8.4. Облік процесу реалізації та визначення фінансових результатів.

8.1. Господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку

У сучасних умовах господарювання для здійснення своєї діяльності підприємствам необхідно постійно володіти інформацією щодо таких господарських операцій, як придбання та використання виробничих запасів, основних засобів та нематеріальних активів, реалізації готової продукції в цілому та за окремими її видами, отриманням прибутку чи збитку та спроможності підприємства зі сплати по своїх зобов'язаннях.

Наприклад, кількість заготовлених (придбаних) виробничих запасів (сировини, матеріалів, палива тощо), виробленої та реалізованої готової продукції в цілому та за окремими її видами дає змогу раціонально вирішувати господарські завдання в процесі діяльності підприємства.

При реалізації продукції поєднуються інтереси виробників і споживачів, оскільки реалізованою може бути тільки та продукція, яка відповідає попиту споживачів, певним їхнім вимогам. Це змушує підприємства підвищувати якість продукції, покращувати асортимент, припиняти виробництво продукції, яка не користується попитом.

Від розміру прибутку залежить виконання зобов'язань перед бюджетом зі сплати податку з прибутку та за іншими платежами, створення резервного капіталу, поповнення власного капіталу.

Порівнянням одержаних показників рентабельності з плановими, а також у динаміці за декілька звітних періодів або з показниками інших підприємств, що працюють в таких умовах, визначають ефективність діяльності господарства.

Таким чином, можна відмітити, що в процесі діяльності підприємства спочатку забезпечують виробництво необхідними матеріальними та трудовими ресурсами, потім безпосередньо створюють продукцію або послуги, які згодом будуть реалізовані, та визначено кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства.

Усі перераховані господарські операції відносяться до конкретних господарських процесів: процесу постачання, процесу виробництва та процесу реалізації.

Під **господарським процесом** розуміють сукупність однорідних операцій, спрямованих на виконання певного господарського завдання [17].

Господарські процеси або процеси операційного циклу – постачання (придбання), виробництво, реалізація (збут) відображають процес кругообігу капіталу, спричинений функціонуванням товарно-грошових відносин.

Господарські процеси є найважливішими об'єктами бухгалтерського обліку, оскільки характеризують рух засобів у системі кругообігу капіталу. При цьому засоби (капітал) можуть набувати у процесі цього руху таких форм: грошової, товарної і виробничої.

Так, у процесі постачання (придбання) відбувається зміна форми капіталу: з грошової в товарну. Підприємство для потреб виробництва за грошові кошти купує необхідні фактори виробництва (основні засоби, виробничі запаси, працю).

У процесі виробництва придбані матеріальні та трудові ресурси взаємодіють, результатом чого, з одного боку, виступають витрати на виробництво продукту (матеріальні, трудові, фінансові), з іншого – результати виробництва (готова продукція, виконані роботи, надані послуги), тобто товарна (факторна) форма капіталу переходить у виробничу, а потім, за винятком незавершеного виробництва, – у товарну.

У процесі реалізації товарна форма вартості знову змінюється грошовою. Ця зміна відбувається на новій основі, оскільки вироблений і проданий товар має вже більшу вартість, ніж та, що була авансована у процесі постачання (придбання) ресурсів.

Кругообіг капіталу і пов'язані з ним господарські процеси операційного циклу динамічні, оскільки здійснення будь-якого господарського процесу потребує не тільки змінюваності форми капіталу, а і збільшення або зменшення (зміни) активів і зобов'язань. Це призводить до змін у структурі активів і пасивів підприємства (структурних зрушень), що обумовлює платоспроможність (ліквідність) підприємства і рівень його фінансової стабільності (залежності від зовнішніх джерел). Динаміка господарських процесів призводить до зростання обсягів і масштабів діяльності на якісно новій відтворювальній основі. Кожен операційний цикл може відрізнятися від попереднього за обсягами і структурними змінами в активах і зобов'язаннях за сталими позитивними показниками. Цю обставину необхідно враховувати, приймаючи управлінські рішення щодо перспектив розвитку підприємства.

Господарські процеси характерні для всіх видів економічної діяльності, вони класичні для будь-якого бізнесу, метою якого є отримання вигоди або прибутку. Види економічної діяльності (промисловість, сільське господарство, торгівля, фінанси тощо) відрізняються лише за тривалістю та обсягами того чи іншого процесу, при цьому послідовність їх здійснення залишається незмінною. Господарські процеси органічно взаємопов'язані та взаємообумовлені, оскільки відображають у цілому рух капіталу в процесі його відтворення. Кожна стадія кругообігу є певним модулем з певною системою інформаційного відображення, яка забезпечує наступну стадію. Так, придбані за грошові кошти матеріальні та трудові ресурси необхідні для наступного процесу як фактори виробництва, а вироблена і відвантажена замовнику продукція є основою для здійснення розрахунків доходу від реалізації продукції. Взаємодія всіх господарських процесів як єдиного цілого призводить до кінцевого підсумку, а саме до отримання фінансового результату.

Кожен господарський процес (постачання, виробництво, реалізація) має цільовий характер та економічну доцільність. Мета процесу постачання – забезпечення підприємства необхідними ресурсами; виробництва – використання факторів виробництва з метою отримання продукції; реалізації – збут продукції та отримання прибутку. У кожному господарському процесі, як і в операційному циклі в цілому, необхідно прагнути забезпечити економічну ефективність.

На таких загальнометодологічних засадах ґрунтується облік основних господарських процесів і фінансових результатів підприємства.

Розуміння та дотримання їх дає можливість отримати для потреб оперативного управління та контролю своєчасну і якісну інформацію про кількісні та якісні показники господарських процесів і операційного циклу в цілому.

8.2. Облік процесу постачання

Процес постачання є невід'ємною умовою забезпечення процесу виробництва та кругообігу капіталу підприємства.

У процесі постачання на підприємство надходять такі виробничі запаси, як сировина, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі вироби, паливо, покупні напівфабрикати, тара та тарні матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети, які використовуються протягом одного року. Вони займають особливе місце у складі активів та домінуючі позиції у структурі витрат підприємства.

Придбані виробничі запаси повинні бути оцінені за їх первісною (фактичною) собівартістю, яка складається з купівельної вартості, і транспортно-заготівельних витрат.

До транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) належать витрати на заготівлю, навантажувально-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування вантажу та інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання у запланованих цілях.

Завданням обліку процесу постачання є надання інформації про виконання плану обсягів постачання, а також здійснення контролю за своєчасністю розрахунків з постачальниками та іншими кредиторами щодо придбання виробничих запасів.

Для цього у бухгалтерському обліку використовується система синтетичних і аналітичних рахунків.

Операції з придбання матеріальних цінностей обліковуються безпосередньо на рахунках обліку:

- 20 "Виробничі запаси";
- 21 "Поточні біологічні активи";
- 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети";
- 28 "Товари".

За дебетом цих рахунків відображають надходження запасів на підприємство по первісній вартості, а по кредиту – списання, відпуск або уцінку запасів.

Інформацію про кількість і вартість окремих видів виробничих запасів одержують за даними аналітичних рахунків, які відкривають до відповідних синтетичних рахунків матеріальних цінностей.

Товарно-матеріальні цінності надходять на підприємство з різних джерел: від постачальників та підрядників, від підзвітних осіб, як внесок до статутного капіталу, безкоштовно та ін.

Облік розрахунків з постачальниками за одержані матеріальні цінності та іншими організаціями за надані послуги (транспортними, посередницькими тощо) здійснюють на пасивному рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками". По кредиту цього рахунку відображають заборгованість постачальникам та підрядникам за виробничі запаси, а по дебету – погашення такої заборгованості.

Облік розрахунків з підзвітними особами за одержані матеріальні цінності здійснюють на активному рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами". По дебету цього рахунку відображають надання сум підзвіт, а по кредиту – придбання матеріальних цінностей за рахунок підзвітних сум.

Основними документами оприбуткування виробничих запасів від постачальників та інших кредиторів є товарно-транспортні накладні, податкові накладні, прибуткові ордери, накладні, акти прийому, авансові звіти, чеки магазинів та ін.

Погашення заборгованості постачальникам та іншим кредиторам здійснюється готівковим або безготівковим шляхом. Підставою для оплати постачальникам безготівковим шляхом служать такі документи, як платіжні вимоги, платіжні вимоги-доручення, платіжні доручення, виписки банку, чеки, акти заліку взаємної заборгованості, яка виникла при бартерних операціях, векселя видані. Якщо оплата товару проводиться готівкою або через підзвітну особу, то заповнюють ВКО на видачу готівки під звіт й авансовий звіт про використання виданої готівки (із квитанцією до прибуткового ордера, чеком ЕККА, копією чека з позначкою "оплачено").

Наприклад. Підприємством від постачальника отримані матеріали та згідно з розрахунковими документами сплачено за:

Термоблоки	20 шт.	20 грн/шт.	400 грн
Цемент	200 кг	1,0 грн /кг	200 грн

Усього	600 грн
У тому числі ПДВ	120 грн
Усього до сплати	720 грн

За транспортування запасів сплачено автотранспортній організації 100 грн та 20 грн ПДВ.

Ці операції треба записати в обліку таким чином:

1. Оприбутковані матеріали від постачальника (збільшилася сума матеріалів і збільшилася заборгованість постачальнику):

Д-т 20 "Виробничі запаси"	600 грн
К-т 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками"	600 грн

2. Нарахована сума ПДВ (зменшується заборгованість перед бюджетом зі сплати ПДВ і збільшилася заборгованість постачальнику на суму ПДВ):

Д-т 64 "Розрахунки за податками й платежами "	120 грн
К-т 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками"	120 грн

3. Сплачена сума заборгованості постачальнику (зменшуються одночасно заборгованість постачальнику і сума грошових коштів):

Д-т 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками "	720 грн
К-т 31 "Рахунки в банку "	720 грн

4. Відображені транспортні послуги (збільшується сума матеріалів оскільки витрати з транспортування включаються до їх собівартості та збільшилася заборгованість перед транспортною організацією):

Д-т 20 "Виробничі запаси" / ТЗВ	100 грн
К-т 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками"	100 грн

5. Нарахована сума ПДВ (зменшується заборгованість перед бюджетом зі сплати ПДВ і збільшилася заборгованість перед транспортною організацією на суму ПДВ):

Д-т 64 "Розрахунки за податками й платежами "	20 грн
К-т 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками"	20 грн

6. Сплачена сума заборгованості перед транспортною організацією (зменшуються одночасно заборгованість перед транспортною організацією і сума грошових коштів):

Д-т 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками "	120 грн
К-т 31 "Рахунки в банку "	120 грн

Вартість перевезення стосується обох видів матеріалів. Тому всі транспортно-заготівельні витрати протягом місяця обліковують на

окремому аналітичному рахунку "Транспортно-заготівельні витрати", на дебет якого треба записати суму 100 грн, а при використанні таких матеріалів ТЗВ повинні бути списані на виробництво продукції.

Придбання запасів з різних джерел наведено в табл. 8.1.

Таблиця 8.1

Бухгалтерські проведення щодо придбання запасів з різних джерел

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Придбані й оприбутковані матеріали підзвітними особами	20 "Виробничі запаси"	37 "Розрахунки з різними дебіторами"
	22 "МШП"	
Відображена сума ПДВ	64 "Розрахунки за податками й платежами "	37 "Розрахунки з різними дебіторами"
Прийняті на склад товари	28 "Товари"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
Списана сума раніше нарахованого податкового кредиту з ПДВ	64 "Розрахунки за податками й платежами "	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
Оприбуткований лишок матеріалів, виявлений при інвентаризації	20 "Виробничі запаси" 22 "МШП"	71 "Інший операційний дохід"
Надійшли на склад відходи виробництва	20 "Виробничі запаси"	23 "Виробництво" 24 "Брак у виробництві"
Надійшли запаси від засновників у рахунок їх внеску до зареєстрованого (статутного) капіталу	20 "Виробничі запаси" 22 "МШП"	46 "Неоплачений капітал"

У бухгалтерському обліку вибуття запасів розглянемо на прикладі.

Наприклад. Підприємство у звітному місяці витратило цементу та термоблоків у кількості 115 кг та 15 шт. відповідно на будівництво гаража за методом ідентифікованої вартості.

Ці операції треба записати в обліку таким чином:

1. Витрачено матеріали на будівництво гаража (збільшуються капітальні витрати на будівництво гаража та зменшується вартість матеріалів) на суму $115 \times 1 + 15 \times 20 = 415$:

Д-т 15 "Капітальні інвестиції" 415 грн

К-т 20 "Виробничі запаси" 415 грн

2. Списані транспортні витрати на будівництво гаража (збільшуються капітальні витрати на будівництво гаража та зменшується вартість транспортних витрат) на суму $100/600 \times 415 = 69,17$.

Д-т 15 "Капітальні інвестиції" 69,17 грн

К-т 20 "Виробничі запаси"/ ТЗВ 69,17 грн

У процесі діяльності запаси можуть бути витрачені на будь-які цілі (виробництво, адміністративні цілі, на збут продукції та ін.), тому в обліку ці операції будуть відображені таким чином, як показано в табл. 8.2.

Таблиця 8.2

Відображення в бухгалтерському обліку вибуття виробничих запасів

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Передано у виробництво			
1	Витрачено для (без використання класу 8):		
	виробництва продукції (робіт, послуг)	23 "Виробництво"	20 "Виробничі запаси"
	загальновиробничих потреб	91 "Загальновиробничі витрати"	22 "МШП"
	виправлення браку	24 "Брак у виробництві"	
	загальногосподарських потреб	92 "Адміністративні витрати"	
	забезпечення збуту	93 "Витрати на збут"	
	виконання досліджень та розробок	94 "Інші витрати операційної діяльності"	
	капітального будівництва	15 "Капітальні інвестиції"	

1	2	3	4
2	Витрачено для (з використанням класу 8):		
	операційної діяльності	80 "Матеріальні витрати"	20 "Виробничі запаси"
		23 "Виробництво" 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 94 "Інші витрати операційної діяльності"	80 "Матеріальні витрати"
інвестиційної діяльності	15 "Капітальні інвестиції"	20 "Виробничі запаси"	
Інше вибуття			
3	Списана собівартість реалізованих зайво придбаних запасів	943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"	20 "Виробничі запаси"
4	Виявлені нестачі матеріальних цінностей під час інвентаризації	947 "Інші витрати операційної діяльності"	20 "Виробничі запаси"
5	Запаси передані безоплатно іншим підприємствам	949 "Інші витрати операційної діяльності"	20 "Виробничі запаси"

8.3. Облік процесу виробництва

Процес виробництва є основною стадією кругообігу засобів, на якій створюється продукт праці.

Під **процесом виробництва** розуміють сукупність господарських операцій, пов'язаних з виготовленням продукції (виконанням робіт, послуг).

У процесі виробництва об'єктами обліку виступають відповідні витрати підприємства на виробництво продукції: вартість матеріалів, витрачених на виготовлення продукції, заробітної плати, нарахованої робітникам; амортизація засобів праці (основних засобів), зайнятих у виробництві, та ін. Окрім цього, підприємство здійснює витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва та управлінням. Усі ці витрати в сукупності складають виробничу собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг).

Таким чином, бухгалтерський облік процесу виробництва відображає всі витрати на виготовлення продукції, з одного боку, і випуск готової продукції – з іншого.

Для правильного визначення собівартості продукції в плануванні й обліку виробничі витрати прийнято групувати за певними ознаками:

1) за призначенням витрати поділяють на основні та накладні.

До основних відносять витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції і складають її речову (матеріальну) основу (матеріали, технологічне паливо, заробітна плата робітників та ін.).

До накладних відносять витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва й управлінням (загальновиробничі витрати);

2) за способом включення до собівартості продукції виробничі затрати поділяють на прямі та непрямі.

Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом певного виду продукції (робіт, послуг), а тому до її собівартості вони включаються прямо на підставі відповідних документів (матеріали, комплектуючі вироби, заробітна плата робітників та ін.).

Непрямі витрати, як правило, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, а тому прямо до собівартості тієї або іншої продукції вони не можуть бути віднесені. Вони включаються до собівартості окремих видів продукції за певною умовною ознакою, що дає змогу визначити, яка частка непрямих витрат має бути віднесена на собівартість тієї або іншої продукції (наприклад, пропорційно основній заробітній платі робітників, матеріальним витратам тощо);

3) за ступенем впливу обсягу виробництва поділяють на постійні та змінні.

До змінних належать витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. До них належать витрати на управління виробництвом, витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів, витрати на удосконалення технології й організації виробництва та інші витрати.

До постійних витрат належать витрати на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) у разі зміни обсягу діяльності. До них належать витрати на опалення, освітлення та інше утримання приміщень, оплата праці загальновиробничого персоналу, витрати на охорону праці тощо [12].

Витрати на виробництво обліковують в системі рахунків, призначених для відображення процесу виробництва. Основним з них є рахунок 23 "Виробництво". За дебетом рахунка 23 "Виробництво" протягом місяця відносять прямі й непрямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції, а за кредитом відображаються суми фактичної виробничої 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.

Для визначення фактичної собівартості товарного випуску готової продукції необхідно до сальдо незавершеного виробництва на початок місяця додати витрати (оборот за дебетом) за місяць і відняти сальдо незавершеного виробництва на кінець місяця.

Залишок (сальдо) за рахунком 23 "Виробництво" може бути лише дебетовим і означатиме витрати, що відносяться до незавершеного виробництва, обсяг і вартість якого визначають за даними інвентаризації. Якщо ця сума є досить значною, то її відображають в балансі у вписуваній статті "Незавершене виробництво". А якщо сума є незначною, то її відображають в балансі у статті "Запаси".

Оприбуткування випущеної із виробництва готової продукції за фактичною собівартістю в бухгалтерському обліку відображається записом:

Д-т 26 "Готова продукція"

К-т 23 "Виробництво".

Порівняння одержаної суми фактичної собівартості готової продукції з плановою дає змогу визначити економію чи перевитрату виробничих витрат з метою контролю й економічного аналізу.

У бухгалтерському обліку коригування до фактичної собівартості відображають: на суму економії роблять від'ємний запис (способом "сторно"), на суму перевитрат – доповнюючий запис.

Інформацію про витрати на виробництво окремих видів продукції одержують з аналітичних рахунків, що відкриваються до рахунка "Виробництво".

Протягом місяця на дебеті рахунка "Виробництво" та його аналітичних рахунків відображають тільки ті витрати, які прямо

включаються до виробничої собівартості продукції (матеріали, напівфабрикати, заробітна плата робітників, що зайняті її виробництвом, тощо).

До виробничої собівартості продукції (робіт і послуг) згідно з П(С)БО 16 "Витрати" включають такі витрати:

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

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

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

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

Перелік даних витрат є основою для формування і складання статей витрат з метою калькулювання собівартості продукції, а також об'єктом управлінського обліку на підприємстві.

Витрати з обслуговування виробництва й управління обліковуються на окремому рахунку "Загальновиробничі витрати".

Наприкінці місяця витрати, відображені на дебеті рахунка "Загальновиробничі витрати", повністю (без залишку) списуються з кредиту цього рахунка на дебет рахунка "Виробництво" і розподіляються між видами продукції пропорційно базису, передбаченому галузевою інструкцією (пропорційно основній заробітній платі, матеріальним витратам тощо).

При цьому складають бухгалтерське проведення:

Д-т 23 "Виробництво"

К-т 91 "Загальновиробничі витрати".

Розглянемо на прикладі порядок відображення в обліку процесу виробництва.

Наприклад. На промисловому підприємстві "Альфа" виготовляють два види продукції соків – "Фанта" і "Кола".

Витрати на незавершене виробництво на початок місяця з виробництва продукції "Фанта" становили – 2 500 грн. Планова собівартість 0,5 літра соку "Фанта" становила 2,20 грн.

Витрати з незавершеного виробництва на початок місяця з виробництва продукції "Кола" становили 5 200 грн. Планова собівартість 0,5 літра соку "Кола" становила 2,8 грн.

Протягом місяця на виробництво продукції "Фанта" та "Кола" було витрачено:

1. Відпущено сировину для виготовлення соку "Фанта" та "Кола" на суму 24 300 грн та 26 800 грн відповідно (збільшується виробництво та зменшується рахунок сировини).

Д-т 23 "Виробництво" / "Фанта"	24 300 грн
К-т 20 "Виробничі запаси"	24 300 грн
Д-т 23 "Виробництво" / "Кола"	26 800 грн
К-т 20 "Виробничі запаси"	26 800 грн

2. Нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва, зайнятих виготовленням: соку "Фанта" та "Кола" 12 000 та 13 500 грн відповідно та працівникам управління цеху 7 600 грн (збільшується виробництво та збільшується зобов'язання перед працівниками з оплати праці).

Д-т 23 "Виробництво" / "Фанта"	12 000 грн
К-т 66 "Розрахунки за виплатами працівникам"	12 000 грн
Д-т "Виробництво" / "Кола"	13 500 грн
К-т 66 "Розрахунки за виплатами працівникам"	13 500 грн
Д-т 91 "Загальновиробничі витрати"	7 500 грн
К-т 66 "Розрахунки за виплатами працівникам"	7 500 грн

3. Проведено нарахування на заробітну плату єдиного соціального внеску відповідно до чинного законодавства за розрахунком бухгалтерії і віднесено на: виробництво соку "Фанта" та "Кола" на суму 4 560 грн та 5 130 грн відповідно, на загальновиробничі витрати 2 850 грн (збільшується виробництво та збільшується зобов'язання перед фондами за нарахованими на їх користь сумами).

Д-т 23 "Виробництво" / "Фанта"	4 560 грн
К-т 65 "Розрахунки за страхування"	4 560 грн
Д-т 23 "Виробництво" / "Кола"	5 130 грн
К-т 65 "Розрахунки за страхування"	5 130 грн
Д-т 91 "Загальновиробничі витрати"	2 850 грн
К-т 65 "Розрахунки за страхування"	2 850 грн

4. Нарахована амортизація на основні засоби загальновиробничого призначення на суму 6 800 грн (збільшуються загальновиробничі витрати та сума зносу основних засобів).

Д-т 91 "Загальновиробничі витрати" 6 800 грн

К-т 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" 6 800 грн

5. Акцептовано рахунок-фактуру комунальних підприємств за спожиту для виробничих цілей електроенергію, водопостачання та тепlopостачання за поточний місяць на суму 4 000 грн (збільшуються загальновиробничі витрати та заборгованість з оплати перед комунальними підприємствами).

Д-т 91 "Загальновиробничі витрати" 4 000 грн

К-т 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" 4 000 грн

6. Наприкінці місяця бухгалтером розподілена та списана сума загальновиробничих витрат 21 150 грн (ті суми, які відображені за дебетом рахунку 91) на витрати виробництва пропорційно всій сумі прямих витрат 86 290 грн (матеріали, зарплата та відрахування на страхування). На виробництво соку "Фанта" віднесено 11 135 грн, а на виробництво соку "Кола" 10 015 грн.

Д-т 23 "Виробництво" / "Фанта" 11 135 грн

Д-т 23 "Виробництво" / "Кола" 10 015 грн

К-т 91 "Загальновиробничі витрати" 21 150 грн

У результаті рахунок 91 "Загальновиробничі витрати" закривається, а на рахунку 23 "Виробництво" і його аналітичних рахунках будуть відображені як прямі, так і непрямі витрати, тобто всі витрати виробництва.

7. Оприбутковано готову продукцію на склад, яку випущено з виробництва за плановою собівартістю у кількості: "Фанта" – 22 607 півлітрових пляшок по 2,2 грн за пляшку (всього на 49 735,40 грн) та "Кола" – 21 325 півлітрових пляшок по 2,8 грн за пляшку (59 710 грн). У такому разі збільшується рахунок готової продукції та зменшується рахунок виробництва).

Д-т 26 "Готова продукція" / "Фанта" 49 735,4 грн

К-т 23 "Виробництво" / "Фанта" 49 735,4 грн

Д-т 26 "Готова продукція" / "Кола" 59 710 грн

К-т 23 "Виробництво" / "Кола" 59 710 грн

8. Наприкінці звітнього періоду визначають фактичну собівартість випущеної продукції. Для цього складають калькуляцію за кожним видом продукції. Джерелами даних тут є аналітичні рахунки, відкриті для

кожного виду продукції. За кожним видом продукції з метою розмежування поточних витрат між випуском продукції і незавершеним виробництвом розраховують суму незавершеного виробництва за даними його інвентаризації. У процесі оцінки незавершеного виробництва враховують конкретні умови технології й організації виробництва. Так, за даними інвентаризації за нашим прикладом сума незавершеного виробництва становила на кінець місяця за виробництвом продукції "Фанта" – 1 700 грн, продукції "Кола" – 2 000 грн.

Таким чином, фактична собівартість випуску готової продукції буде наступна:

Для соку "Фанта":

$$2\,500 + 24\,300 + 12\,000 + 4\,560 + 11\,135 - 1\,700 = 52\,795 \text{ грн.}$$

Для соку "Кола":

$$5\,200 + 26\,800 + 13\,500 + 5\,130 + 10\,015 - 2\,000 = 58\,645 \text{ грн.}$$

Порівнявши фактичну собівартість випуску продукції з її плановою собівартістю, знаходимо відхилення в сумі:

Для соку "Фанта" :

$$52\,795 - 49\,735,4 = 3\,059,6 \text{ грн.}$$

Для соку "Кола":

$$58\,645 - 59\,710 = -1\,065 \text{ грн.}$$

У бухгалтерському обліку проводять таку операцію: Відображено суми відхилення фактичної собівартості випуску готової продукції від планової за калькуляційним розрахунком:

Д-т 26 "Готова продукція" / "Фанта"	3 059,6 грн
К-т 23 "Виробництво" / "Фанта"	3 059,6 грн
Д-т 26 "Готова продукція" / "Кола"	(1 065) грн
К-т 23 "Виробництво" / "Кола"	(1 065) грн

За першим аналітичним рахунком величину відхилення відображають методом додаткових записів, а за другим – від'ємну величину відображають методом "червоного сторно".

За наведеним прикладом визначимо фактичну собівартість виробленої одиниці продукції. Для цього необхідно суму витрат за кожним видом продукції розділити на кількість одержаної продукції кожного виду. Собівартість соку "Фанта" становитиме 2,34 грн (52 795 / 22 607 пляш.), а собівартість соку "Кола" – 2,75 грн (58 645 / 21 325 пляш.). Це дає змогу реально оцінити вартість готової продукції і в майбутньому

достовірно визначити ціну її реалізації та фінансовий результат діяльності підприємства.

8.4. Облік процесу реалізації та визначення фінансових результатів

Під *процесом реалізації* розуміють сукупність операцій з продажу готової продукції споживачам. Продукція реалізується за відпускними (продажними) цінами. Ціни на продукцію встановлюються з таким розрахунком, щоб підприємство не тільки відшкодувало витрати на виробництво продукції і її реалізацію, а й одержало прибуток, необхідний для сплати податку з прибутку та інших обов'язкових платежів до бюджету і розширення власного виробництва.

Реалізацією завершується процес кругообігу засобів, чим забезпечується можливість відтворення виробничих запасів і самого процесу виробництва, здійснення розрахунків підприємства за своїми зобов'язаннями (перед бюджетом, працівниками з оплати праці, постачальниками та іншими господарюючими суб'єктами), а також визначається фінансовий результат від реалізації.

Для обліку процесу реалізації та розрахунків з покупцями використовують рахунки: 90 "Собівартість реалізації", 70 "Доходи від реалізації", 93 "Витрати на збут", 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками", 64 "Розрахунки за податками й платежами".

Згідно з законодавством датою реалізації вважається дата відвантаження продукції (товарів) покупцям, тобто дата передачі права власності на продукцію покупцеві.

Після відвантаження готової продукції, товарів покупцеві, передачі виконаних робіт і послуг замовнику процес реалізації переміщується у сферу розрахунків. У момент реалізації продавець передає покупцеві необхідну супровідну документацію та розрахункові документи. У рахунках, рахунках-фактурах, які виставляються покупцям і замовникам поряд із сумою за товар, вказують окремим рядком податок (акцизний збір, податок на додану вартість тощо) або знижку.

Наприклад. Підприємство "Альфа" реалізувала покупцям сік "Фанта" в кількості 20 500 пляшок на загальну суму 113 160 грн (у тому числі ПДВ – 18 860 грн).

У бухгалтерському обліку відвантажену продукцію, яка підлягає до оплати покупцями, відображають записом (збільшується заборгованість покупців зі сплати за відвантажену продукцію та збільшуються доходи від її реалізації):

Д-т 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками"	113 160 грн
К-т 70 "Доходи від реалізації"	113 160 грн

За рахунок доходу, одержаного від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), підприємства сплачують до бюджету податок на додану вартість. Облік розрахунків з бюджетом здійснюється на пасивному рахунку 64 "Розрахунки за податками". Звідси на суму податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету, в бухгалтерському обліку роблять запис:

Д-т 70 "Доходи від реалізації"	18 860 грн
К-т 64 "Розрахунки за податками й платежами"	18 860 грн

Таким чином, на кредиті рахунка "Доходи від реалізації" протягом звітного періоду відображають суми одержаного доходу, а на дебеті – сума податку на додану вартість. Різниця між цими сумами в кінці звітного періоду списується на фінансові результати записом:

Д-т 70 "Доходи від реалізації"	94 300 грн
К-т 79 "Фінансові результати"	94 300 грн

Після цього запису рахунок "Доходи від реалізації" закривається.

Одночасно роблять запис на списання з балансу відвантаженої покупцям продукції за фактичною собівартістю реалізації $20\,500 \text{ пляшок} \times \times 2,34 \text{ грн} = 47\,970$ (зменшується відвантажена продукція та збільшується собівартість її реалізації):

Д-т 90 "Собівартість реалізації"	47 970 грн
К-т 26 "Готова продукція"	47 970 грн

Рахунок 90 "Собівартість реалізації" закривається на рахунок 79 "Фінансові результати" для визначення кінцевого фінансового результату діяльності підприємства – прибутку чи збитку.

В обліку списання собівартості реалізованої продукції на фінансовий результат відображено проводкою:

Д-т 79 "Фінансові результати"	47 970 грн
К-т 90 "Собівартість реалізації"	47 970 грн

Кошти, одержані від покупців за відвантажену (реалізовану) продукцію і зараховані на поточний рахунок підприємства відображають

записом (збільшуються грошові кошти підприємства та зменшується заборгованість покупців зі сплати за відвантажену продукцію):

Д-т 31 "Рахунки в банках"	113 160 грн
К-т 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками"	113 160 грн

З процесом реалізації пов'язані витрати на збут (зокрема, витрати на транспортування, навантажувально-розвантажувальні роботи, на рекламу, оплату праці працівникам відділу збуту, утримання основних засобів, що використовуються для забезпечення реалізації продукції, тощо). Такі витрати протягом звітного періоду відображаються бухгалтерськими проведеннями:

1. Витрачені пакувальні матеріали під час збуту продукції (збільшуються витрати, що пов'язані зі збутом продукції та зменшуються пакувальні матеріали):

Д-т 93 "Витрати на збут"
К-т 20 "Виробничі запаси".

2. Нарахована зарплата робітникам, пов'язаним зі збутом продукції (збільшуються витрати, що пов'язані зі збутом продукції та одночасно збільшуються зобов'язання з оплати праці перед працівниками):

Д-т 93 "Витрати на збут"
К-т 66 "Розрахунки за виплатами працівникам".

3. Проведено нарахування на заробітну плату єдиного соціального внеску працівників збуту продукції відповідно до чинного законодавства (у такому разі збільшуються витрати, що пов'язані зі збутом продукції та збільшується зобов'язання перед фондами за нарахованими сумами):

Д-т 93 "Витрати на збут"
К-т 65 "Розрахунки за страхування".

4. Нарахована амортизація на основні засоби, які зайняті під час збуту продукції (у такому разі збільшуються витрати, що пов'язані зі збутом продукції та сума зносу основних засобів):

Д-т 93 "Витрати на збут"
К-т 13 "Знос (амортизація) необоротних активів".

5. Наприкінці звітного періоду списуються витрати на збут продукції для визначення фінансового результату:

Д-т 79 "Фінансові результати"
К-т 93 "Витрати на збут".

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.

Важливим якісним показником ефективності діяльності підприємства є прибуток. Від розміру одержаного прибутку залежить формування власних оборотних коштів, виконання зобов'язання перед бюджетом, фінансування капітальних вкладень, платоспроможність підприємства.

Основну масу прибутку підприємства одержують від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). У міру реалізації продукції в оборот підприємства входить і сума прибутку. З одержаного прибутку підприємства сплачують до бюджету податок на прибуток та поповнюють власний капітал, створюють резервні фонди, виплачують дохід (дивіденди) учасникам та здійснюють інші заходи, передбачені законодавством і установчими документами.

Одержаний прибуток, який накопичується на рахунку 44 "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)", підприємства відображають зростаючим підсумком з початку року – до його розподілу і списанням після закінчення року.

З метою одержання інформації про суму одержаного і використаного протягом звітного періоду прибутку Інструкцією про застосування плану рахунків до зазначеного рахунка передбачено ведення субрахунків: 441 "Прибуток нерозподілений", 442 "Непокриті збитки", 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді".

В обліку отримання прибутку має бути відображено таким записом:

Д-т 79 "Фінансові результати"

К-т 441 "Прибуток нерозподілений".

Отримання збитку за результатами діяльності відображається проведенням:

Д-т 442 "Непокриті збитки"

К-т 79 "Фінансові результати".

Якщо в результаті господарської діяльності за звітний період підприємство мало непокритий збиток, то його сума списується за рахунок нерозподіленого прибутку або резервного капіталу та відображається в обліку:

Д-т 441 "Прибуток нерозподілений"

Або 43 "Резервний капітал"

К-т 442 "Непокриті збитки".

Використання прибутку протягом звітної періоду відображають на дебеті субрахунка 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" в кореспонденції з кредитом рахунків: 40 "Зареєстрований (пайовий) капітал", 43 "Резервний капітал" – на суму прибутку, спрямованого до статутного та резервного капіталу підприємства; 67 "Розрахунки з учасниками" – на суму доходів (дивідендів), нарахованих учасникам за рахунок прибутку. У процесі складання річного звіту сума використаного підприємством протягом звітної року прибутку списується на зменшення одержаного (невикористаного) прибутку записом:

Д-т 441 "Прибуток нерозподілений"

К-т 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді".

Після цього запису субрахунок 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" закривається (залишку на 1 січня наступного за звітним року немає), а на субрахунок 441 "Прибуток нерозподілений" кредитове сальдо відображають залишок невикористаного на звітну дату прибутку.

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Наведіть визначення господарського процесу.
2. Перерахуйте загальнометодологічні засади обліку основних господарських процесів.
3. Наведіть сутність процесу постачання.
4. Як розподіляються транспортно-заготівельні витрати?
5. Наведіть основні бухгалтерські проведення щодо обліку процесу постачання.
6. Наведіть сутність процесу виробництва.
7. Як визначається фактична собівартість виготовленої продукції, робіт, послуг?
8. Наведіть основні бухгалтерські проведення щодо обліку процесу виробництва.
9. Наведіть сутність процесу реалізації.
10. Наведіть основні бухгалтерські проведення щодо обліку процесу реалізації.
11. Що є фінансовим результатом діяльності підприємства?
12. На якому рахунку ведеться облік фінансових результатів?

13. На якому рахунку відображається використання прибутку протягом звітного періоду?

14. Якими проведеннями відображається отримання прибутку чи збитку в результаті господарської діяльності?

Тестові питання для самоперевірки

1. До якого господарського процесу відноситься відпуск запасів зі складу на виробництво промислової продукції:

- а) процесу постачання;
- б) процесу виробництва;
- в) процесу реалізації.

2. Надходження виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів відбувається в:

- а) процесі постачання;
- б) процесі виробництва;
- в) процесі реалізації.

3. У процесі виробництва підраховується:

- а) отриманий прибуток чи збиток;
- б) змінні та постійні витрати;
- в) вартість зарахування на баланс.

4. З процесом реалізації пов'язані:

- а) витрати на збут;
- б) витрати на виробництво;
- в) загальновиробничі витрати.

5. Списання з балансу відвантаженої покупцям продукції за фактичною собівартістю відображається в:

- а) процесі постачання;
- б) процесі виробництва;
- в) процесі реалізації.

Практична складова

Завдання. На основі даних, наведених у табл. 1 скласти кореспонденцію рахунків з визначенням господарських процесів.

Журнал господарських операцій

Зміст операції	Дебет	Кредит	Господарський процес
Випущена з виробництва готова продукція			
Придбані сировина та матеріали для виготовлення продукції			
Перераховано постачальникам у погашення заборгованості за сировину та матеріали			
Використано напівфабрикати для виробництва продукції			
Відвантажено готову продукцію покупцям та відображено дохід від її реалізації			
Списано собівартість реалізованої готової продукції			
Визначено фінансовий результат від господарської діяльності			
Нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва			
Використано прибуток на покриття збитків минулих років			
Відображено придбання товарів у постачальника			
Відображені транспортно-заготівельні витрати у процесі придбання товарів			
Відображені витрати на збут продукції			
Нарахована заробітна плата робітникам збуту			
Списані загальновиробничі витрати на виробництво продукції			
Нарахована амортизація основних засобів виробничого призначення			
Нарахований єдиний соціальний внесок на фонд оплати праці виробничих робітників			
Відвантажено покупцям зайво придбані запасні частини			
Списана собівартість реалізованих зайво придбаних запасних частин			
Отримана оплата на рахунок у банку від покупців			

9. Облікові реєстри, техніка, форми та організація обліку на промислових підприємствах

- 9.1. Облікові реєстри і їх класифікація.
- 9.2. Техніка облікової реєстрації.
- 9.3. Способи виправлення помилок в облікових реєстрах.
- 9.4. Форми бухгалтерського обліку.

9.1. Облікові реєстри і їх класифікація

Після оформлення та перевірки відповідних первинних документів за формою і змістом всі господарські операції записуються до облікових реєстрів.

Облікові реєстри – це носії спеціального формату (паперові, машинні) у вигляді відомостей, журналів, книг тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку.

Форми облікових реєстрів рекомендуються Міністерством фінансів України або розробляються міністерствами і відомствами за умови дотримання загальних методологічних принципів, викладених у Наказі Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 "Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку" [26].

За своїм зовнішнім виглядом обліковий реєстр представляє спеціальну таблицю, яка призначена для відображення документально оформлених господарських операцій у системі рахунків, накопичення та зберігання облікової інформації.

Перенесення інформації має здійснюватися у порядку надходження первинних документів до бухгалтерії, але не пізніше терміну, що забезпечує своєчасне виконання інших операцій та складання звітності, наприклад, нарахування і виплата заробітної плати, складання бухгалтерської, статистичної звітності тощо.

До реквізитів реєстрів бухгалтерського обліку відносять: назву, дату реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи осіб, які брали участь у їх складанні.

Під час ведення облікових реєстрів слід акуратно робити записи, а під час виправлення виявлених помилок неправильні суми закреслюються тонкою рисою, так, щоб можна було прочитати закреслене. Обов'язково слід робити обмовку про виправлення. У тексті та цифрових даних первинних документів та облікових реєстрів підчищення і необумовлені виправлення не допускаються.

Уся інформація про господарські операції, здійснені підприємством за певний період, в облікових реєстрах переноситься у згрупованому вигляді до бухгалтерської звітності підприємства.

Підприємства, які складають облікові реєстри на машинних носіях, зобов'язані забезпечити технічні засоби для їх відтворення у зручному для прочитання вигляді. Облікові реєстри складаються щомісяця і підписуються виконавцями та головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Ведення облікових реєстрів та контирування документів первинного обліку здійснюють із застосуванням, щонайменше, коду класів рахунків і коду синтетичного рахунка. Аналітичні дані в облікових реєстрах мають узгоджуватися з даними синтетичного обліку на останнє число місяця [17].

Класифікувати облікові реєстри у бухгалтерському обліку можна наступним чином:

- 1) за зовнішнім виглядом;
- 2) за ступенем деталізації та обсягом облікової інформації;
- 3) за видами бухгалтерських записів;
- 4) за будовою.

За своїм **зовнішнім виглядом** облікові реєстри поділяють на книги, картки й окремі листки.

Книга становить пронумерований і прошнурований реєстр, скріплений печаткою підприємства і підписом керівника та головного бухгалтера. Сторінки книги розграфлені залежно від специфіки розкритих об'єктів спостереження, наприклад, касова книга, головна книга. Обов'язковими реквізитами книги вважаються: назва підприємства; період часу, за який відображені господарські операції в даному реєстрі; назва рахунка (рахунків). *Книги* застосовують для ведення записів із синтетичного й аналітичного обліку.

Картки – це призначені для тривалого користування бланки з віддрукованою таблицею. Вони підлягають обов'язковій реєстрації в спеціальному реєстрі. Такі носії бухгалтерської інформації наочні, їх

нескладно сортувати, зручні у користуванні. На картках відображається інформація про матеріали, готову продукцію, витрати, з оплати праці. Обов'язкові реквізити карток: найменування підприємства; код синтетичного рахунка; код аналітичного рахунка; кореспондуючий рахунок; одиниця виміру; кількість (для матеріальних карток); сума в грошовому вираженні. Картки зберігаються в картотеці у матеріально відповідальних осіб. Прикладом *облікових реєстрів-карток* можуть бути картки кількісно-сумового обліку матеріалів. Картки не скріплюються між собою і зберігаються у спеціальних ящиках. Залежно від об'єкта картки аналітичного обліку поділяють на *картки кількісно-сумового обліку*, призначені для обліку товарно-матеріальних цінностей, *картки контокорентної форми*, призначені для обліку розрахунків, та *багатографні*, призначені для обліку витрат на виробництво. Крім типових форм карток, в обліковій практиці застосовують інші спеціальні форми, як наприклад, картки складського обліку, інвентарні картки тощо. Зібрані разом картки складають картотеку, яка розділяється за певними ознаками.

Листки, так само, як і картки, становлять бланки з друкованими таблицями, але великі за розміром і обсягом відображеної в них інформації. *Облікові реєстри-листки*, як правило, мають стандартний формат. Кожний з листків призначений для обліку певних операцій і залежно від цього має специфічний зміст. До них належать журнали, відомості, розроблювальні групові таблиці тощо. У таких реєстрах, як правило, систематизують інформацію, необхідну для контролю й економічного аналізу.

За ступенем деталізації та обсягом облікової інформації облікові реєстри поділяють на реєстри синтетичного й аналітичного обліку та комбіновані. Такий поділ обумовлений відмінностями і призначенням синтетичних і аналітичних рахунків, різним ступенем узагальнення облікових даних та їх комбінування.

Синтетичні облікові реєстри – це реєстри, в яких облік ведуть за синтетичними рахунками, наприклад, Головна книга, журнал. Всі вони є матеріальними носіями синтетичного обліку.

Аналітичні облікові реєстри – це реєстри, в яких облік ведеться за аналітичними рахунками. Дані в них подають у натуральних, трудових і вартісних вимірниках. До таких реєстрів належать книги, картки.

В аналітичних регістрах враховують специфіку обліковуваних об'єктів [17].

Крім того, в практиці облікової роботи значного поширення набули *комбіновані регістри систематичного обліку*, які поєднують синтетичні й аналітичні записи. Застосування комбінованих регістрів дає змогу оперативно отримувати хронологічні й систематичні дані або показники синтетичного й аналітичного обліку разом, що скорочує облікову роботу з реєстрації і дає повне уявлення про здійснені операції. Прикладом комбінованого регістру може бути журнал.

За видами бухгалтерських записів облікові регістри поділяють на хронологічні, систематичні та змішані (комбіновані).

У хронологічних регістрах бухгалтерські документи записують у порядку їх надходження без рознесення по рахунках. Так ведеться Касова книга, в якій рух коштів у касі відображається за хронологічним порядком їх отримання та видачі. Хронологічна реєстрація використовується також для наведення довідок (наприклад, реєстраційний журнал, касова книга, журнал обліку вантажів, запис інвентарних карток з обліку основних засобів).

У систематичних регістрах однорідні за економічним змістом господарські операції групуються на рахунках синтетичного та аналітичного обліку. Прикладом можуть служити регістри обліку витрат по об'єктах калькуляції, пооб'єктного обліку основних засобів і под. Систематичним регістром синтетичного обліку є Головна книга, тобто основний регістр, в якому зосереджені підсумкові дані по всіх рахунках.

Комбінованими називаються регістри, в яких одночасно поєднуються хронологічний і систематичний записи. Таку побудову має книга Журнал-Головна, в якій перша частина відображає журнал реєстрації операцій, а друга – групування операцій на синтетичних рахунках.

За будовою облікові регістри поділяють на односторонні, двосторонні, багатографні та шахові.

Односторонні регістри – це різні картки для обліку матеріальних цінностей, розрахунків та інших операцій. У них об'єднані окремі графи дебетових і кредитових записів. Залежно від змісту операцій односторонні регістри поділяють на контокорентні, кількісно-сумового і кількісно-сортового обліку. Прикладом таких регістрів є Касова книга, картки аналітичного обліку розрахунків, Книга складського обліку, картки кількісно-сумового обліку матеріалів тощо.

Двосторонні реєстри застосовуються в основному у процесі ведення обліку в книгах, прикладом може слугувати Головна книга. Двосторонні реєстри складаються з двох частин: в одній подають дані про дебетові обороти на рахунку, а у другій – про кредитові обороти на цьому рахунку.

Багатографні реєстри – це реєстри, в яких одна з граф (найчастіше дебетова) поділена на кілька граф. До такого виду реєстрів належать журнали, де окремі графи використовують для аналітичного обліку за рахунками, суми яких групують за певними показниками (наприклад, розшифрування дебетових оборотів, облік витрат за статтями калькуляції тощо).

Шахові реєстри побудовані за принципом шахової дошки. Записи в таких реєстрах роблять у клітинці, що на перетині стовпчика і рядка таблиці, які відповідають дебетовому і кредитовому обороту на відповідних рахунках. За таким принципом побудовані журнали та шахові оборотні відомості.

9.2. Техніка облікової реєстрації

Запис в облікові реєстри – це відображення господарських операцій в облікових реєстрах. Вибір того чи іншого способу записів заповнення облікових реєстрів залежить від цілого ряду умов: виду і форми, галузевої приналежності підприємства і т. д. Однак будь-яка техніка ведення облікових реєстрів ґрунтується на принципі подвійного запису господарської операції на рахунках за дебетом одного рахунка і за кредитом іншого. Винятком є записи на позабалансових рахунках (бухгалтерська проводка для них робиться тільки за дебетом або кредитом позабалансового рахунка).

Записи в облікові реєстри можуть бути *прості* і *копіювальні*. *Простими* називають записи, які здійснюються тільки в одному примірнику (реєстрі). Прикладом можуть слугувати меморіальні ордери, журнали, відомості тощо. *Копіювальні* записи застосовують у тому випадку, коли потрібно мати копію запису. Такі записи роблять за допомогою копіювального паперу. Таким прикладом є Касова книга, у процесі ведення якої другий примірник використовується як звіт касира. Застосування копіювальних записів виключає можливість помилок, які

могли б бути допущені під час повторного переписування, окрім того сприяє економії часу на ведення обліку.

Запис в обліковій реєстрі здійснюється *ручним* або *машинним* способом. Записи в облікових реєстрах повинні бути короткими, акуратними, чіткими, ясними, розбірливими. Після реєстрації господарської операції в обліковому реєстрі, на бухгалтерському проведенні або на самому первинному документі роблять відповідну відмітку для полегшення подальшої перевірки правильності рознесення.

За технікою виконання записи бувають *лінійні (лінійно-позитивні)* і *шахові*.

Відповідальність за правильність реєстрації інформації в облікових реєстрах несуть особи, які склали та підписали ці реєстри відповідно до їх службових обов'язків.

Господарські операції повинні бути відображені в облікових реєстрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Порядок відображення господарських операцій в облікових реєстрах залежить від форми бухгалтерського обліку, що застосовується на підприємстві. Наприклад, при меморіально-ордерній формі операції спочатку відображають у реєстрах синтетичного обліку, а потім – аналітичного. При журнальній формі поточний облік операцій здійснюється одночасно в комбінованих реєстрах хронологічного і систематичного обліку, а за окремими об'єктами обліку – також синтетичного й аналітичного обліку (наприклад, журнали та відомості за операціями розрахунків). У ході перенесення інформації в обліковий реєстр з документа, в останньому роблять відповідну відмітку, що засвідчує закінчення облікової процедури щодо документа і має контрольне значення [17].

Після закінчення місяця по кожній сторінці облікових реєстрів підводять підсумки. Підсумкові записи синтетичних і аналітичних реєстрів обов'язково звіряються шляхом складання оборотних відомостей або іншим способом. Наприклад, загальний підсумок оборотів за синтетичними рахунками за звітний період, показаних в оборотній відомості за синтетичними рахунками, має збігатися з підсумком Журналу реєстрації операцій. У реєстрах шахової форми (наприклад, журнали) підсумок граф по горизонталі має збігатися з загальним підсумком граф по вертикалі. Контроль відповідності аналітичного обліку рахункам синтетичного обліку забезпечується за допомогою оборотних та сальдових відомостей. Сума записів за синтетичним рахунком має

збігатися із підсумками оборотної відомості за його аналітичними рахунками.

Зміст реєстрів бухгалтерського обліку та внутрішньої бухгалтерської звітності є комерційною таємницею. Після затвердження річного звіту облікові реєстри групують, переплітають і здають на зберігання в архів підприємства.

Процедура облікової реєстрації завершується перевіркою правильності облікових записів та виправленням допущених помилок.

9.3. Способи виправлення помилок в облікових реєстрах

Бухгалтерські помилки, допущені у процесі складання документів та оформлення облікових реєстрів, можуть бути результатом недбалості, втоми, збою в роботі обчислювальної техніки тощо. Проте у первинних документах, облікових реєстрах і звітах підчищення й несанкціоновані виправлення не дозволяються. А в документах, якими оформляють касові, банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускаються взагалі, документ під час виникнення помилки необхідно оформляти заново.

Помилки можуть бути локальні – перекручування інформації тільки в одному обліковому реєстрі (наприклад, неправильно поставлена дата) і транзитні – коли помилка автоматично проходить через декілька облікових реєстрів, наприклад, неправильний запис будь-якої суми в журналі реєстрації господарських операцій призведе до помилок на рахунках бухгалтерського обліку, в оборотній відомості та фінансовій звітності.

Під час виправлення помилок у реєстрах бухгалтерського обліку час виявлення неточностей також відіграє важливу роль:

якщо помилку виявлено до закінчення звітного року, то виправлення вносяться в тому місяці звітного періоду, коли вона виявлена;

якщо помилку виявлено після закінчення року, а звітність ще не затверджена і не представлена в контролюючий орган, помилку можна виправити записами в грудні звітного року;

якщо бухгалтерська звітність вже затверджена, то зміни вносяться в поточному звітному році, при цьому помилки розглядаються як прибуток або збиток минулих років.

Помилки трапляються під час складання кореспонденції рахунків (бухгалтерського проведення), під час записів сум. Наприклад, записавши суму в дебет одного рахунка, бухгалтер забуває записати її в кредит іншого рахунка і навпаки. Або, записавши суму в регістри синтетичного обліку, бухгалтер забуває належним чином відобразити господарську операцію в аналітичному обліку.

Ця група помилок досить легко контролюється завдяки правильному веденню обліку методом подвійного запису.

Виправлення помилок у регістрах можливо робити декількома способами: коректурним, "червоне сторно" і методом додаткових записів. Кожен із цих способів використовують для виправлення певного виду помилок.

Коректурний – неправильний текст або сума закреслюються, а над закресленим текстом записуються правильний текст або сума. Закреслення провадиться однією рисою, для того щоб виправлений текст можна було прочитати. Виправлення помилки обумовлюється і підтверджується: у документі підписами осіб, які підписали документ, в облікових регістрах – особою, яка проводила виправлення. Цей спосіб може застосовуватися тоді, коли ще не складено бухгалтерські проведення і звіти, таким чином, його застосовують в основному для виправлення арифметичних помилок та описок.

"Червоне сторно" – застосовується в тих випадках, коли в облікових регістрах вказана неправильна кореспонденція рахунків або більша, ніж повинна бути сума операції. Суть цього способу полягає в тому, що помилкове проведення повторюється в тій же кореспонденції рахунків червоним чорнилом (в автоматизованих системах зі знаком мінус). Це проведення відображається у всіх пов'язаних з нею облікових регістрах червоними чорнилом. У ході підрахунку підсумків в облікових регістрах суми, записані червоним чорнилом, не додаються, а віднімаються з підсумків, тим самим неправильний запис анулюється. Після цього складається нове проведення з правильними даними і записується в регістри звичайним способом.

Спосіб додаткових записів застосовують у тих випадках, коли бухгалтерську кореспонденцію рахунків складено правильно, але в меншій сумі, ніж фактична господарська операція. Для виправлення такої помилки необхідно зробити додаткове проведення на різницю між правильною і помилковою проведеною величиною.

Додаткові записи використовують у ході коригування планових показників, наприклад, незавершеного виробництва, собівартості виготовленої і реалізованої продукції тощо, до рівня їх фактичного значення, якщо фактичні показники перевищують планові.

9.4. Форми бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік ведеться в численних регістрах, які використовуються у різних комбінаціях, записи в яких можуть проводитися в різній послідовності. Так складаються форми бухгалтерського обліку.

Форма бухгалтерського обліку – це певна система реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних.

Згідно з законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", кожне підприємство самостійно обирає відповідну форму бухгалтерського обліку. Кожна з існуючих форм обліку передбачає відповідне групування господарських операцій та дотримання встановленої послідовності їх відображення, певний порядок записів у регістрах синтетичного й аналітичного обліку, складання та представлення звітності для потреб користувачів.

Особливості окремих форм бухгалтерського обліку визначаються зовнішнім виглядом, будовою і кількістю облікових реєстрів, поєднанням реєстрів хронологічного і систематичного обліку, синтетичного й аналітичного обліку, а також послідовністю і технікою облікової реєстрації господарських операцій.

Вибір форми бухгалтерського обліку залежить від різних умов, у тому числі від масштабів діяльності підприємства і від ступеня автоматизації облікового процесу, і повинен бути закріплений у наказі по обліковій політиці підприємства.

Розрізняють такі форми бухгалтерського обліку:

- меморіально-ордерна;
- журнальна;
- спрощена;
- автоматизована.

Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку характеризується застосуванням книг для ведення синтетичного обліку і карток – для аналітичного. Суть меморіально-ордерної форми полягає в тому, що на підставі оформлених, перевірених первинних або згрупованих за певною ознакою документів складають меморіальні ордери, в яких вказують короткий зміст і підставу здійснення господарської операції, кореспондуючі рахунки за даною операцією та суму.

Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку використовується переважно в бюджетних установах.

Меморіальні ордери складають на окремих бланках або на самому документі, якщо на ньому в реквізитах відтворено форму ордера. До меморіального ордера додають всі документи, на підставі яких його складено. Меморіальний ордер має форму, наведену на рис. 9.1.

Меморіальний ордер № 1
за _____ 201__ р.

№ п/п	Підстава (посилання на документи або зміст запису)	За дебетом рахунку	За кредитом рахунку	Сума
1	Отримано з поточного рахунку	30	31	1 000
2	Виплачена заробітна плата	66	31	34 600
3	Видано в підзвіт	37	30	800
4	Здана готівка в банк	31	30	200
Усього:				36°600

Сума оборотів за меморіальним ордером грн. *тридцять шість тисяч шістсот грн.*

Виконавець: _____
(посада) (підпис) (ініціали і прізвище)

Перевірив: _____
(посада) (підпис) (ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер: _____ "___" _____ 201__ р.
(підпис) (ініціали і прізвище)

Рис. 9.1. Приклад заповнення меморіального ордера

Меморіальні ордери реєструють у реєстраційному журналі меморіальних ордерів, який є хронологічним реєстром. У цьому журналі відображаються дані за кожним меморіальним ордером із зазначенням його загальної суми. Загальний підсумок цього журналу відбиває обсяг господарської діяльності підприємства і використовується для контролю повноти відображення операцій на синтетичних рахунках. Він має

дорівнювати дебетовому й окремо кредитовому обороту за всіма синтетичними рахунками.

Реєстраційний журнал служить також для контролю збереження меморіальних ордерів та поданих до них документів. Реєстраційний журнал можна відкривати на рік: з 1 січня по 31 грудня з суцільною або помісячною нумерацією меморіальних ордерів.

Реєстраційний журнал має форму, наведену в табл. 9.1.

Таблиця 9.1

Реєстраційний журнал
за _____ 201_ р.

Порядковий номер меморіальних ордерів	Дата складання	Сума за меморіальним ордером, грн
Меморіальний ордер № 1	02._____.201_	36 600
Меморіальний ордер № 2	03._____.201_	34 000
Разом за _____місяць		70 600

Після реєстрації дані меморіальних ордерів записують у Головну книгу, яка є систематичним реєстром синтетичного обліку. У Головній книзі для кожного рахунка виділяють окрему сторінку, яка має вигляд двосторонньої багатograфної таблиці, окремі графи якої призначені для запису операцій у розрізі кореспондуючих рахунків.

У Головну книгу записують дату і номер меморіального ордера, а також суму оборотів за дебетом і кредитом рахунка в розрізі кореспондуючих рахунків.

Головна книга має форму, наведену в табл. 9.2.

Форма Головної книги свідчить, що кожний запис на дебеті рахунка Головної книги одночасно показує кореспондуючий рахунок за кредитом, і навпаки, запис на кредиті рахунка – кореспондуючий рахунок за дебетом. Тому кожен запис у Головну книгу роблять двічі: один раз на дебеті, другий – на кредиті відповідних рахунків. Після закінчення місяця за кожним рахунком підраховують обороти за дебетом і кредитом, визначають залишки і складають оборотну відомість.

Головна книга
Рахунок 30 "Каса"

Дебет

Кредит

Дата	№ меморіального ордера	Кредит рахунка			Разом	Дата	№ меморіального ордера	Дебет рахунка		Разом
		31	372	і т.д.				31	372	
5. __	1	1 000			1 000	6. _	1	200	800	1 000

Наприкінці місяця на підставі аналітичних рахунків складають оборотну відомість, підсумки якої звіряють з оборотами і залишками відповідних синтетичних рахунків. Таким чином перевіряють достовірність записів на рахунках синтетичного й аналітичного обліку. Після цього за даними синтетичних рахунків складають баланс, а за даними додаткової вибірки і необхідних розрахунків на основі даних аналітичного обліку – інші форми фінансової, статистичної та податкової звітності.

Аналітичний облік у меморіально-ордерній формі ведуть, як правило, на картках чи в книгах, причому для кожного рахунка передбачено окрему картку або книгу відповідної форми. Наприклад, облік касових операцій ведуть у Касовій книзі. Записи в реєстри аналітичного обліку роблять із первинних документів, доданих до меморіального ордера.

Меморіально-ордерна форма характеризується простотою побудови облікових реєстрів. Поєднання синтетичного обліку в книгах з аналітичним обліком на картках дає змогу використати їх переваги, зокрема на підприємствах з невеликим обсягом облікової роботи. Використання меморіальних ордерів сприяє упорядкуванню систематичного обліку, а перевірка дебетових і кредитових оборотів за рахунками Головної книги

з оборотом реєстраційного журналу дає можливість встановити повноту і правильність записів та усунути помилки.

Журнальна форма бухгалтерського обліку, яка вважається найбільш прогресивною формою обліку, ґрунтується на застосуванні системи накопичувальних і групувальних облікових реєстрів – журналів і допоміжних відомостей до них. Основними обліковими реєстрами журнальної форми є журнали. Це комбіновані реєстри синтетичного, а в багатьох випадках і аналітичного обліку. В них поєднано хронологічний і систематичний облік, оскільки вони одночасно служать журналами (записи в них здійснюються в хронологічному порядку) і реєстрами аналітичного обліку (місячні підсумки журналів за кореспондуючими рахунками є аналогами меморіальних ордерів).

Журнали побудовані за кредитовою ознакою, тобто всі господарські операції відображають за кредитом даного синтетичного рахунка і дебетом кореспондуючих з ним рахунків. Така будова реєстрів журнальної форми, основана на використанні шахового принципу, дає можливість значно скоротити дублювання записів і значно легше виявляти помилкові записи. При цьому операції відображаються на кредиті й дебеті кореспондуючих рахунків за один робочий прийом, тобто однією сумою.

Основною перевагою цієї форми бухгалтерського обліку є можливість зручно формувати інформацію для фінансової звітності. Недоліком є громіздкість окремих журналів та відомостей.

За зовнішнім виглядом журнали становлять окремі аркуші багатогранної форми, призначені для кредитових записів за балансовим рахунком операції, які обліковуються в даному журналі, в кореспонденції з дебетом відповідних рахунків.

Кожен журнал має постійний номер.

У журналі може вміщуватися від двох до декількох однорідних синтетичних рахунків.

Це дає змогу зосередити облік за всіма синтетичними рахунками лише в незначній кількості журналів.

Наприклад, Журнал 1 з обліку касових операцій має форму, наведену в табл. 9.3.

До журналів відкривають окремі відомості за дебетом рахунків – відомості аналітичного обліку до рахунків даного журналу.

Журнал 1
З кредита рахунка 30 "Каса" в дебет рахунків

№ опер.	31	37	66	№	Разом
3.		800			800
5.	200				200
Разом	200	800			1 000

Відомість 1.1 (відомість аналітичного обліку до Журналу 1), де систематизовані обороти за дебетом рахунка 30 "Каса" в кореспонденції з кредитом відповідних рахунків має форму, наведену на рис. 9. 2.

Відомість 1.1

II. У дебет рахунка 30 "Каса" з кредиту рахунків

Сальдо на початок місяця 0

№ опер.	31	37	№	Разом
1.	1 000			1 000
Разом	1 000			1 000

Разом за кредитом 1 000_ за дебетом 1 000 Сальдо на кінець місяця 0

Рис. 9.2. Приклад заповнення відомості 1.1

За рахунками, які охоплюють велику кількість об'єктів обліку (основні засоби, виробничі запаси, розрахунки з оплати праці тощо) аналітичний облік ведуть так само, як і за інших форм обліку – на картках або в книгах.

Записи в журнали здійснюють безпосередньо на підставі перевірених документів у хронологічному порядку їх надходження. Якщо кількість однорідних документів за операціями значна, то їхні дані попередньо групують у допоміжних відомостях, місячні підсумки яких переносять потім у відповідні журнали. Наприкінці місяця за кожним журналом підводять підсумки зроблених записів. Загальний підсумок за кредитом рахунка в журналі порівнюють з підсумками кореспондуючих за

дебетом рахунків, що дозволяє перевірити правильність облікових записів, навіть без складання оборотних відомостей. Оборотні відомості доцільно складати за тими рахунками, за якими ведуть картки або книги аналітичного обліку.

Після закінчення місяця журнали і відкриті до них відомості підписуються працівниками бухгалтерії, котрі склали їх, і головним бухгалтером. Місячні обороти журналів переносять у Головну книгу. У Головній книзі для кожного синтетичного рахунка відводять окрему сторінку.

Кредитові обороти з журналів у Головну книгу переносять загальним підсумком, а дебетові обороти записують окремими сумами з різних журналів, щоб розкрити кореспонденцію дебетового обороту. Таким чином, журнали і Головна книга взаємно доповнюють один одного і дають розгорнуту кореспонденцію за дебетом і кредитом кожного синтетичного рахунка.

Наприкінці місяця за кожним синтетичним рахунком Головної книги виводять залишок (сальдо), який записують в окрему графу.

Головна книга має форму, наведену в табл. 9.4.

Таблиця 9.4

Головна книга

Рахунок 30 "Каса"

Місяць	з кредиту рах. 31 по жур. 1	з кредиту рах. по жур.	з кредиту рах. по жур.	Разом за дебетом	Разом за кредитом	Сальдо Дебет	Сальдо Кредит
			Сальдо на початок місяця			0	
_____	1 000			1 000	1 000		
			Сальдо на кінець місяця			0	

За даними Головної книги складають бухгалтерський баланс, а дані окремих журналів і їх відомостей слугують інформаційною базою для складання інших форм фінансової, статистичної та податкової звітності.

Оскільки журнальна форма найбільш поширена у використанні підприємствами й організаціями в Україні, докладніше розглянемо

систему реєстрів нині діючої журнальної форми бухгалтерського обліку та методичні засади її використання.

Журнальна форма бухгалтерського обліку ґрунтується на методичних рекомендаціях щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 року № 356 зі змінами і доповненнями.

Журнальна форма бухгалтерського обліку включає 7 журналів; 3 дебетові відомості; 13 відомостей аналітичного обліку, Головну книгу, різні реєстри, довідки та листки-розшифровки.

Ці методичні рекомендації передбачають застосування реєстрів бухгалтерського обліку, наведених у додатку Б.

Розглянемо основні положення складання окремих реєстрів журнальної форми бухгалтерського обліку.

Журнал 1 "Облік грошових коштів та грошових документів" призначений для відображення операцій з готівковими і безготівковими коштами та грошовими документами.

Крім того, до журналу відкривають *дебетові відомості* за відповідними рахунками. У розділі VII Журналу 1 наводяться аналітичні дані щодо дебетових і кредитових оборотів за рахунками 30, 31, 33 в розрізі видів діяльності й напрямів їх витрачання. Ця облікова інформація необхідна для складання Звіту про рух грошових коштів, економічного аналізу й прийняття управлінських рішень.

Журнал 2 "Облік довгострокових і короткострокових позик" призначений для відображення операцій з довгостроковими і короткостроковими позиками. У цьому реєстрі відображаються обороти за кредитом рахунків: 50 "Довгострокові позики"; 60 "Короткострокові позики".

Аналітичні дані до цих рахунків містяться в окремому III розділі, де забезпечується накопичення інформації в розрізі субрахунків про позикодавців, термін погашення кредиту, рух кредиторської заборгованості та дані про нараховані суми відсотків за користування позиками (фінансові витрати).

Журнал 3 "Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань" призначений для відображення розрахункових операцій, операцій з визнання і погашення довгострокових і поточних зобов'язань.

Відомості аналітичного обліку (3.1–3.6) як частину Журналу 3 ведуть окремо за операціями на рахунках 36, 37, 63, 64, 68, 34, 51, 182, 62. Методичні рекомендації передбачають також ведення окремої відомості аналітичного обліку за операціями на окремих субрахунках, зокрема для обліку розрахунків з підзвітними особами, за претензіями, за авансами виданими й отриманими тощо. Аналітичний облік за наведеними рахунками надає інформацію про найменування дебітора чи кредитора, розгорнуту динаміку розрахунків, сальдо на початок і кінець місяця.

Журнал 4 "Облік необоротних активів та фінансових інвестицій" призначений для відображення операцій з необоротними активами та фінансовими інвестиціями.

До Журналу відкривають відомості аналітичного обліку капітальних інвестицій, фінансових інвестицій та нематеріальних активів. У відомостях подається інформація щодо руху інвестицій за місяць і наростаючим підсумком з початку року та в розрізі напрямів, способів здійснення інвестицій, їх строкам. Аналітичні дані обліку нематеріальних активів відображають їх назву, вид, місце використання, оцінку та рух.

Журнали 5, 5А "Облік витрат", призначені для відображення витрат виробничої діяльності. Даний журнал можна вести у двох варіантах: облік виробничих витрат із застосуванням рахунків класу 9 "Витрати діяльності" за скороченою формою Журнал 5, або облік виробничих витрат із застосуванням рахунків класів 8 "Витрати за елементами" і 9 "Витрати діяльності" за формою Журнал 5А. В обох журналах містяться аналітичні дані до рахунка 28 "Товари" та відомість аналітичного обліку запасів за рахунками чи субрахунками в розрізі за центрами відповідальності (матеріально відповідальними особами, місцями зберігання та місцями витрат). Показники Журналів 5 і 5А використовують у ході складання Звіту про фінансові результати.

Журнал 6 "Облік доходів і результатів діяльності" призначений для відображення операцій з доходами і результатами діяльності.

Журнал 6 містить окремий II розділ "Аналітичні дані про доходи", де накопичується інформація про склад інших операційних доходів, доходів від участі в капіталі, інших фінансових та інших доходів, доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) за бартерними контрактами за поточний період і за період з початку звітнього року. Ці дані необхідні під час складання приміток до річної фінансової звітності.

Журнал 7 "Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань" призначений для відображення операцій щодо руху власного капіталу та забезпечення зобов'язань.

До складу Журналу 7 входять три відомості аналітичних даних щодо додаткового капіталу, нерозподілених прибутків (непокритих збитків), забезпечень майбутніх витрат і платежів, інформація про які накопичується наростаючим підсумком з початку року. Така форма аналітичних відомостей використовується також для обліку статутного, пайового, вилученого і неоплаченого капіталу.

Облік об'єктів позабалансового обліку ведуть у спеціальній відомості 8, в якій протягом року відображають за простою системою аналітичний (пооб'єктний, особовий, номенклатурний) облік надходження та вибуття орендованих необоротних активів, активів на відповідальному зберіганні, контрактних зобов'язань, гарантій і забезпечень тощо.

Спрощена форма бухгалтерського обліку рекомендована до застосування виключно на малих підприємствах за їх вибором. Вона передбачає два варіанти:

проста форма бухгалтерського обліку;

форма бухгалтерського обліку з використанням реєстрів майна.

Під час застосування простої форми бухгалтерського обліку господарські операції відображають у Книзі обліку господарських операцій. Форма бухгалтерського обліку з використанням реєстрів майна, окрім Книги обліку господарських операцій, передбачає також використання відомостей.

Останнім часом обчислювальна техніка перетворилась на визначальний фактор організації обліку. Застосування **автоматизованої форми бухгалтерського обліку** дозволяє прискорити обробку облікової інформації та передачу її за всіма напрямками. Уявити сучасного бухгалтера, що веде облік тільки вручну дедалі досить складно, зважаючи хоча б на державні вимоги до подання звітності електронною поштою.

За автоматизованої форми бухгалтерського обліку збір, систематизація та обробка облікової інформації відбувається зі спеціально розробленим програмним забезпеченням.

На законодавчому рівні способи автоматизації бухгалтерського обліку суб'єктів підприємницької діяльності поки що не регулюються і належать до компетенції підприємства.

Програмні засоби, що використовуються, можна класифікувати за такими групами:

програми, що реалізують функції фінансового обліку і формування фінансової звітності;

програми, що реалізують функції фінансового й управлінського обліку для малих підприємств;

програми, що реалізують функції окремих розділів обліку.

По суті, вибір автоматизованої форми бухгалтерського обліку для підприємства зводиться до вибору зручної комп'ютерної програми, що відповідає завданням обліку, оподаткування та звітності і може бути використана для ведення практично будь-яких розділів бухгалтерського обліку: грошових коштів, основних засобів і нематеріальних активів, запасів, взаєморозрахунків з організаціями, дебіторами, кредиторами, підзвітними особами, розрахунків із заробітної плати, розрахунків з бюджетом, складання звітності та ін.

Сучасний український ринок програмних продуктів для автоматизованої обробки інформації фінансово-господарської діяльності підприємств досить об'ємний. На ньому пропонуються цілий ряд автоматизованих систем як вітчизняних, так і закордонних розробників. Зараз на українському ринку програмного забезпечення пропонується цілий ряд розробок [29]:

1С: Підприємство;

АБ Офіс 2000 (компанія АБ Система);

Dt1oPro" (Ксиком Софт), GrossBee-XXI" (компанія Гроссбі);

SMarket (фірма ТФПК);

X-DOOR (компанія SoftTAXI);

Акцент 6.0 Бізнес-пакет (компанія Імпакт);

Бест-Про (компанія Інтелект-Сервіс);

Парус (корпорація Парус-Україна);

РС-Фінанси (компанія РС-Фінанси+);

Свод (компанія КомПАС-Україна) та ін.

Безперечним лідером серед розробників є фірма 1С. Систему програм 1С: Підприємство без перебільшення можна назвати бестселером російських бухгалтерських програм.

1С:Бухгалтерія включає набір стандартних звітів, що дають змогу бухгалтеру одержати інформацію за довільний період, у різних розрізах і з необхідним ступенем деталізації. Вхідною інформацією в 1С:

бухгалтерія є операція, що відображує реальну господарську операцію на підприємстві. Операції можуть формуватися вручну або автоматично на базі документів, які вводяться в систему. Разом з операцією документ може генерувати бухгалтерське проведення.

Програма за даними синтетичного обліку формує такі звіти: оборотно-сальдову відомість, шахову відомість, Головну книгу, журнал-ордер і відомість за рахунком, аналіз рахунка – за період і за датами, картку рахунка, а також звіти з аналітичного обліку: оборотно-сальдову відомість за рахунком у розрізі об'єктів аналітичного обліку, аналіз рахунка у розрізі об'єктів аналітики, аналіз об'єкта аналітики за рахунками, картку операцій за об'єктом аналітики.

Інструментальні засоби настроювання (Конфігуратор) дають змогу пристосувати програми комплексу 1С: Підприємство до особливостей обліку на підприємстві, змінювати окремі параметри (наприклад, коди рахунків, субрахунків, аналітичних рахунків, їх назви, ставки податку), досить повно описати і модифікувати правила виконання розрахунків, налаштувати зовнішній вигляд форм введення інформації і форм звітів. Налаштування алгоритмів роботи системи здійснюється за допомогою вбудованої об'єктно-орієнтованої мови.

Треба зазначити, що на ринку немає універсального програмного продукту, який був би придатним до використання на підприємствах будь-якої форми власності та сфери діяльності. Отже, під час вибору автоматизованої системи обліку необхідно враховувати реальні потреби та можливості підприємства. Крім того, розробники пропонують налагодження своїх систем у відповідності зі специфічними вимогами замовників.

Усі способи інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку, отже і форми ведення бухгалтерського обліку, мають право на існування. Але визначальними факторами під час вибору способів отримання інформації є її ціна, своєчасність та повне задоволення вимог системи бухгалтерського обліку.

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Що таке обліковий реєстр?
2. Що є підставою для запису у реєстрах бухгалтерського обліку?

3. Як можна класифікувати облікові реєстри?
4. Які можуть бути помилки та способи їх виправлення?
5. Наведіть визначення поняття "форми бухгалтерського обліку".
6. Які є сучасні форми бухгалтерського обліку?
7. Наведіть побудову Журналів.
8. Наведіть основні відмінності меморіально-ордерної форми обліку.
9. Наведіть склад журнальної форми обліку.

Тестові питання для самоперевірки

1. Під обліковим реєстром розуміють:
 - а) первинні документи;
 - б) звітні форми;
 - в) правильної відповіді не запропоновано.
2. Реєстри хронологічного обліку призначені для:
 - а) відображення однорідних за економічним змістом операцій;
 - б) підготовки даних для обробки на машинах;
 - в) реєстрації операцій у міру їх здійснення.
3. Систематичні реєстри бухгалтерського обліку призначені для:
 - а) відображення однорідних за економічним змістом операцій;
 - б) підготовки даних для обробки на машинах;
 - в) відображення операцій у хронологічному розрізі.
4. Як класифікуються реєстри бухгалтерського обліку за ознакою узагальнення в них інформації:
 - а) систематичні й аналітичні;
 - б) синтетичні та хронологічні;
 - в) аналітичні та синтетичні?
5. Яку ознаку покладено в основу побудови журналів:
 - а) довільну;
 - б) дебетову;
 - в) кредитову;
 - г) змішану?
6. Що розуміють під формою бухгалтерського обліку:
 - а) сукупність бухгалтерських реєстрів;
 - б) послідовність реєстрації інформації;
 - в) системи структурних елементів, їх зв'язок з первинними документами, а також способи надання результативної облікової інформації?

7. Систематичні та хронологічні записи одночасно відображаються в:
- а) Головній книзі;
 - б) Касовій книзі;
 - в) Журналах.
8. Основними принципами журнально-ордерної форми обліку є:
- а) за кожним рахунком ведуться журнали-ордери;
 - б) на підставі сальдо за рахунками Головної книги складає сальдовий баланс;
 - в) обидва вище перераховані принципи правильні.
9. Підсумкові дані з журналів:
- а) записуються в Головну книгу;
 - б) записуються у звітні форми;
 - в) не разносяться.
10. Головна книга ведеться:
- а) під час журнально-ордерної форми обліку;
 - б) під час Журнал-Головної форми обліку;
 - в) в обох випадках.
11. Чи допускаються виправлення в первинних документах:
- а) не допускаються;
 - б) допускаються, крім виправлень в касових і банківських документах;
 - в) допускаються?
12. Якщо помилка автоматично проходить через декілька облікових реєстрів, то це:
- а) локальні помилки;
 - б) транзитні помилки;
 - в) і локальні і транзитні помилки.
13. Які форми бухгалтерського обліку є:
- а) меморіально-ордерна, журнальна та спрощена;
 - б) журнальна та автоматизована;
 - в) меморіально-ордерна, журнальна, спрощена та автоматизована;
 - г) меморіально-ордерна, спрощена та автоматизована.

Практична складова

Завдання 1. Необхідно в табл. 1 на основі господарських операцій визначити номер журналу та відомості аналітичного обліку.

Вихідні дані

Зміст господарських операцій	Номер журналу, в якому відображають обороти за кредитом рахунка	Номер відомості аналітичного обліку за рахунком
Внесено в касу невикористану суму підзвітною особою		
Використано нерозподілений прибуток на резервний капітал		
Визначений фінансовий результат (прибуток) від господарської діяльності		
Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу		
Виплачена заробітна плата адміністративному персоналу по платіжній картці		
Придбані матеріали від постачальників		
Сплачено постачальникам з рахунку в банку за придбані матеріали		
Отримано на рахунок у банку заборгованість від покупців		
Сплачено з рахунку в банку заборгованість за податках у бюджет		
Утримано із заробітної плати податок на доходи осіб		
Перераховано з рахунку в банку заборгованість за короткостроковим кредитом		
Отримано на рахунок в банку довгострокову позику		
Отримано обладнання від учасників як внесок до зареєстрованого (статутного) капіталу		

Розділ 3. Облік активів

10. Облік основних засобів

- 10.1. Поняття основних засобів і задачі їх обліку.
- 10.2. Класифікація і групування основних засобів.
- 10.3. Оцінка, амортизація та облік руху основних засобів.
- 10.4. Інвентаризація основних засобів.
- 10.5. Поняття і склад інших необоротних матеріальних активів.

10.1. Поняття основних засобів і задачі їх обліку

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації у фінансовій звітності викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 7 "Основні засоби".

Відповідно до П(С)БО 7 **основні засоби** – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [39].

Економічна сутність основних засобів полягає в тому, що вони становлять засоби праці, що беруть участь у декількох виробничих циклах і переносять свою вартість на готовий продукт або витрати діяльності поступово, у міру зносу, у вигляді амортизації. Як видно з наведеного, у класичному економічному визначенні основних засобів немає вказівки на величину їхньої вартості в грошовому вираженні. Важливим є лише те, що вони беруть участь у декількох виробничих процесах і переносять свою вартість поступово.

Для того щоб визначити, чи буде той або інший об'єкт враховуватися в складі основних засобів, потрібно, щоб він відповідав трьом критеріям:

1) цей об'єкт отриманий у результаті минулих операцій або подій;

2) він контролюється підприємством;

3) використання його в майбутньому приведе до одержання економічних вигід.

Економічна вигода – це потенційна можливість одержання підприємством коштів від використання активів [20].

Основні засоби визнаються, тобто відображаються в балансі підприємства, якщо вони відповідають загальним критеріям визнання активів, а саме:

1) існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання;

2) вартість його може бути достовірно визначена.

Упевненість у тому, що об'єкт основних засобів відповідає першому критерію, пов'язана з наявністю підтвердження, що всі ризики та винагороди, пов'язані з його використанням, уже перейшли до підприємства. Другий критерій у більшості випадків обумовлюється наявністю інформації про витрати на придбання або виробництво об'єкта на підставі первинних документів.

Бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити:

контроль за їхнім збереженням;

своєчасне, правильне документальне відображення в обліку надходження основних засобів, їхнє внутрішнє переміщення (із цеху в цех, зі складу на склад, в експлуатацію та ін.), ефективне використання, вибуття (ліквідація, реалізація, безоплатна передача);

своєчасне (щомісячне) відображення в обліку амортизації (зносу) основних засобів;

відображення в обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів;

виявлення зайвих і морально застарілих основних засобів;

контроль за ефективним використанням виробничих площ, устаткування, машин, транспортних та інших засобів праці.

Підприємства постійно поповнюються новими основними засобами в разі потреби. Поінформованість про наявність основних засобів і постійний контроль за ефективним використанням мають велике значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства. Цьому повинен сприяти добре організований та побудований облік.

10.2. Класифікація і групування основних засобів

Основні засоби в Україні можна згрупувати за їх функціональним призначенням, галузевою ознакою, використанням, ознакою приналежності, технічною придатністю.

За функціональним призначенням розрізняють:

1) **виробничі** – основні засоби, які безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (будови, споруди, силові машини й оснащення, робочі машини та оснащення тощо), які діють у сфері матеріального виробництва;

2) **невиробничі** – основні засоби, які не беруть безпосередньої або побічної участі в процесі виробництва та призначені в основному для обслуговування комунальних і культурно-побутових потреб працюючих (будови, споруди, оснащення, машини, апарати тощо), які використовуються у невиробничій сфері. Незважаючи на те, що невиробничі основні засоби не створюють безпосереднього впливу на обсяг виробництва, зростання продуктивності праці, постійне збільшення цих засобів нерозривно пов'язане з поліпшенням добробуту працівників підприємства та підвищенням матеріального та культурного рівня їхнього життя, що, в остаточному підсумку, позначається на результатах діяльності підприємства.

Основні виробничі засоби поділяються на дві частини: активну та пасивну.

До активної частини основних засобів відносять ті засоби, які беруть безпосередню участь у виробничому процесі (машини та устаткування). До пасивної ж частини основних засобів відносять ті засоби, які забезпечують нормальне функціонування виробничого процесу (будівлі, споруди). У середньому по виробництву активна частина основних засобів складає 60 %, а пасивна – 40 % від усього складу основних засобів. Найважливішими факторами, що впливають на структуру основних виробничих засобів є: характер продукції, що випускається, обсяг випуску продукції, рівень автоматизації та механізації, рівень спеціалізації та кооперування, кліматичні та географічні умови розташування підприємств.

За галузевою ознакою основні засоби поділяють на: промислового, сільськогосподарського, будівельного призначення, транспорту, зв'язку та ін. Більша частина основних засобів належать до галузі "Промисловість". Вона безпосередньо пов'язана із процесом виробництва продукції.

Наявність інших, крім основного, видів господарської діяльності спричиняє необхідність обліку основних засобів, які перебувають на балансі підприємства, але належать до інших галузей господарства.

За використанням основні засоби розподіляються на:

діючі – всі основні засоби, які використовуються в господарській діяльності;

недіючі – ті, які не використовуються в даний період у зв'язку з їхньою тимчасовою консервацією;

ті, які перебувають у запасі – різне устаткування, що перебуває в резерві та призначене для заміни об'єктів основні засоби, які вибули або ремонтуються.

Залежно від приналежності розрізняють:

власні основні засоби – засоби, що належать даному підприємству, відображаються в балансі та враховуються на рахунку "Основні засоби";

орендовані основні засоби – засоби, що не належать даному підприємству, відображаються на забалансовому рахунку "Орендовані основні засоби" і перебувають на балансі орендодавця. Таким чином, виключається можливість подвійного обліку таких засобів.

За технічною придатністю устаткування поділяється на:

- 1) додатне устаткування;
- 2) устаткування, що вимагає капітального ремонту;
- 3) устаткування, яке потрібно ліквідувати.

Для цілей бухгалтерського обліку згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби" основні засоби підрозділяються на наступні класифікаційні групи [39]:

- земельні ділянки;
- капітальні витрати на поліпшення земель;
- будинки, споруди та передавальні пристрої;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти, прилади, інвентар (меблі);
- тварини;
- багаторічні насадження;
- інші основні засоби.

У податковому обліку згідно зі статтею 145.1. Податкового кодексу України (далі – ПКУ) класифікація груп основних засобів є наступною, яка наведена в табл. 10.1 [9].

Класифікація основних засобів

Групи	Мінімальні строки корисного використання, років
група 1 – земельні ділянки	–
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі	20
споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 – машини та обладнання	5
з них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2 500 гривень	2
група 5 – транспортні засоби	5
група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 – тварини	6
група 8 – багаторічні насадження	10
група 9 – інші основні засоби	12
група 10 – бібліотечні фонди	–
група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	–
група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 – природні ресурси	–
група 14 – інвентарна тара	6
група 15 – предмети прокату	5
група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Класифікація основних засобів за їх видами залежно від цільового призначення і виконуваних функцій наведена на рис. 10.1.

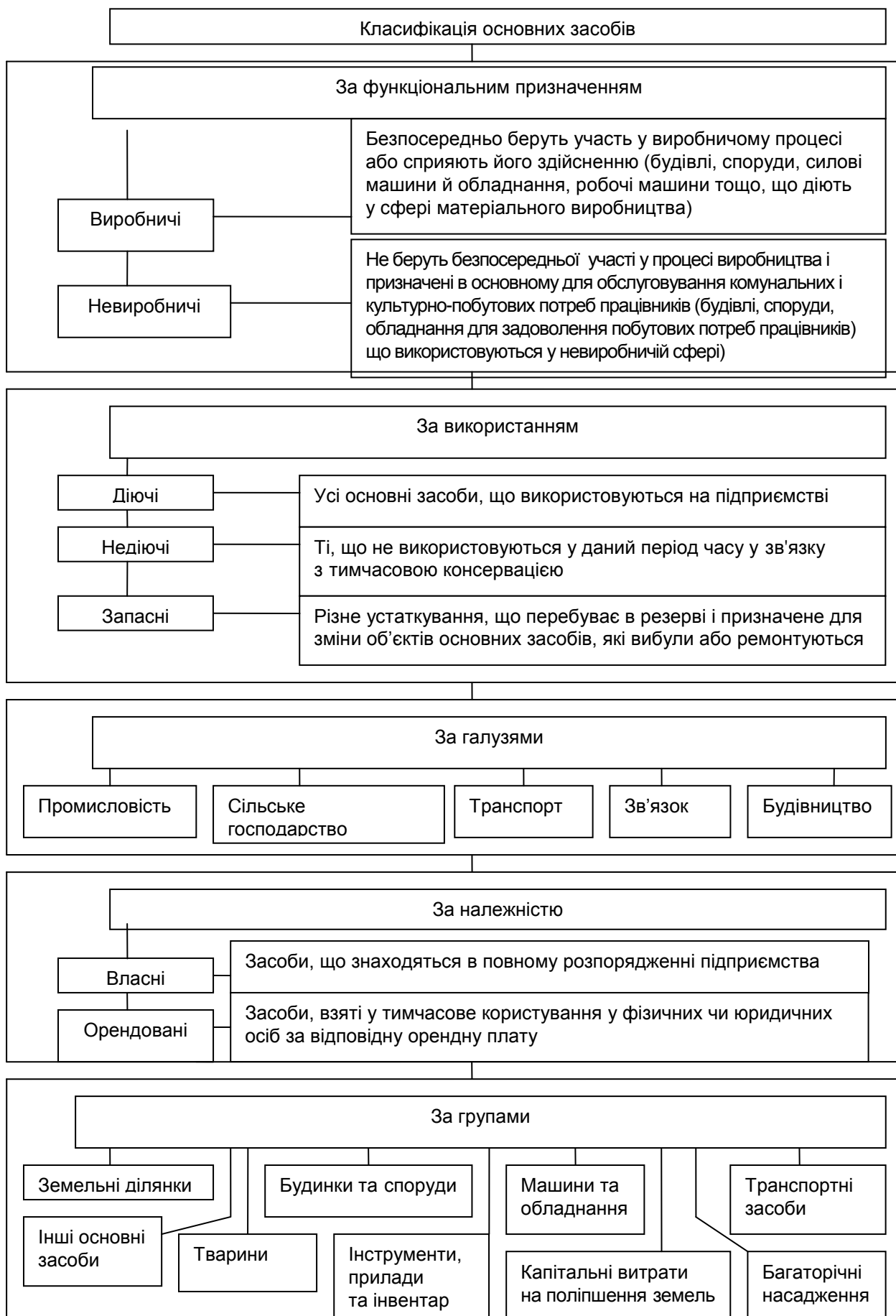


Рис. 10.1. Класифікація основних засобів [4, с. 96]

10.3. Оцінка, амортизація та облік руху основних засобів

Основні засоби надходять на підприємство в результаті різних господарських операцій. Якщо такі операції згрупувати, то можна виділити наступні шляхи надходження основних засобів:

придбання як нових, так і колишніх в експлуатації основних засобів за кошти;

самостійне виготовлення основних засобів або виготовлення їх за договором сторонньою організацією;

одержання основних засобів безоплатно (безкоштовно) від юридичної та фізичної особи;

одержання основних засобів як внесок до зареєстрованого (пайового) капіталу засновників (учасників) підприємства;

одержання основних засобів у результаті бартерної операції, тобто, в обмін на інші об'єкти основних засобів або на продукцію, товари, роботи та послуги.

Залежно від руху основних засобів в економічних розрахунках використовуються три види оцінки основних засобів: первісна, справедлива (переоцінена) і залишкова.

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Первісна вартість складається з фактичних сум витрат підприємства на придбання, транспортування, монтаж, будівництво та споруди основних засобів. Вона може збільшуватися на суму витрат, пов'язаних з модернізацією, модифікацією, добудуванням, дообладнуванням і реконструкцією основних засобів. Первісна вартість основних засобів може зменшуватися у зв'язку із частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Схема формування в обліку первісної вартості основних засобів наведена в табл. 10.2.

Відповідно до П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" **справедлива вартість** – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [36].

**Схема формування в обліку первісної вартості
основних засобів**

Шляхи надходження основних засобів	Склад первинної вартості
Придбані підприємством за грошові кошти	Витрати на придбання
Придбані підприємством за рахунок кредитів банку	Витрати на придбання, але без урахування витрат на сплату відсотків за кредит банку
Отримані підприємством безкоштовно	Справедлива вартість на дату отримання
Внесені до статутного капіталу підприємства	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість
Створені підприємством власними силами	Сума прямих і накладних витрат пов'язаних зі створенням активу
Отримані підприємством у результаті обміну на подібний об'єкт	Залишкова вартість переданого об'єкта. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, первинною вартістю об'єкта основних засобів буде справедлива вартість із включенням різниці до витрат звітного періоду

Таким чином, **справедлива вартість основних засобів** – це сума, за якою може бути здійснений обмін основних засобів у результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Переоцінена первісна вартість основних засобів визначається множенням первісної вартості на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, що переоцінюється, на його залишкову вартість.

Залишкова вартість основних засобів дорівнює первісній вартості за вирахуванням зносу.

Планом рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів передбачений синтетичний рахунок 10 "Основні засоби", до якого кожне підприємство може відкривати субрахунки, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності. Наведемо субрахунки синтетичного рахунку 10 "Основні засоби", які наведені в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зареєстровану в Міністерстві юстиції України 21.12.99 за № 893/4186 [30].

100 "Інвестиційна нерухомість" – ведеться облік наявності та руху об'єктів інвестиційної нерухомості. Прикладом інвестиційної нерухомості можуть бути: земля, призначена для одержання вигід від збільшення вартості в довгостроковій перспективі, а не для продажу за умов звичайної діяльності; споруда, що є власністю підприємства або використовується для здачі в операційну оренду;

101 "Земельні ділянки" – відображається вартість земельних ділянок;

102 "Капітальні витрати на поліпшення земель" є об'єктом неінвентарного характеру і становлять сукупність витрат, понесених підприємством у зв'язку з експлуатацією земельних угідь сільськогосподарського призначення;

103 "Будинки та споруди". *Будинки* – це об'єкт, призначений для створення умов проживання, тимчасового знаходження або для створення умов здійснення процесу виробництва. *Споруди* – це об'єкт, призначений для створення умов здійснення процесу виробництва шляхом виконання певних технічних функцій, що не викликають змін предмета праці (наприклад, паркан, гараж, міст);

104 "Машини та обладнання" (наприклад, верстати, комп'ютери, кондиціонери, якщо їхня вартість перевищує границю для малоцінних необоротних матеріальних активів);

105 "Транспортні засоби" – вид основних засобів, призначений для переміщення людей і вантажів (наприклад, вантажний або легковий автомобіль, автобус);

106 "Інструменти, прилади та інвентар" мають близькі властивості до машин та устаткування, це засоби допоміжного призначення (наприклад, вентилятори, якщо їхня вартість перевищує границю для малоцінних необоротних матеріальних активів);

107 "Тварини" – тварини, які використані для процесу виробництва і як засоби генерації нового активу;

108 "Багаторічні насадження" включають молоді плодово-ягідні, виноградні та інші багаторічні культури, врожай з яких є продукцією сільськогосподарського призначення;

109 "Інші основні засоби" – включає ті засоби, які не можна відобразити на перерахованих вище рахунках.

Оприбуткування основних засобів, що надійшли, за первісною вартістю відображається за дебетом зазначених вище субрахунків. За кредитом зазначених субрахунків відображається ліквідація, списання, уцінка та інше вибуття основних засобів.

Капітальні інвестиції – це сукупність витрат, спрямованих на відновлення виробничих потужностей (придбання та виготовлення машин, устаткування, транспортних засобів), будівництво будинків виробничого призначення та об'єктів невиробничої сфери. Капітальні інвестиції можуть бути спрямовані на створення нових підприємств і реконструкцію діючих [6].

Для ведення обліку капітальних інвестицій у бухгалтерському обліку використовується рахунок 15 "Капітальні інвестиції", що має наступні субрахунки згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

151 "Капітальне будівництво", призначений для обліку витрат на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому субрахунку також ведеться облік устаткування, що вимагає монтажу в процесі будівництва, й авансові платежі для фінансування будівництва;

152 "Придбання (виготовлення) основних засобів", що використовується для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких після введення в експлуатацію буде здійснюватися на рахунку 10 "Основні засоби";

153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів", що використовується для обліку витрат на придбання або

виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких після введення в експлуатацію буде здійснюватися на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи";

154 "Придбання (створення) нематеріальних активів", що використовується для відображення витрат підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких після введення в експлуатацію буде здійснюватися на рахунку 12 "Нематеріальні активи";

155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів", ведеться облік витрат на придбання або вирощування (створення) довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться на рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи", у тому числі на вирощування незрілих довгострокових біологічних активів, та формування основного стада робочої і продуктивної худоби (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 "Поточні біологічні активи").

За дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції" відображаються понесені витрати на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, за кредитом – їхнє списання у зв'язку з введенням в експлуатацію таких активів. Дебетове сальдо показує вартість незавершеного капітального будівництва на дату балансу.

Бухгалтерські проведення з обліку придбання основних засобів наведено в табл. 10.3.

Таблиця 10.3

Бухгалтерські проведення з обліку придбання основних засобів

Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Отримано та оприбутковано основні засоби від:		
вітчизняного постачальника	152	631
іноземного постачальника	152	632
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ у ході придбання основних засобів від:		
вітчизняного постачальника	641	631, 632
іноземного постачальника	641	
Відображено витрати на доставку основних засобів власними силами	152	23
Зроблено оплату страхування ризиків	152	311

1	2	3
Оплачено послуги з реєстрації	152	311
Відображені внески до Пенсійного фонду	152	651
Перераховані внески до Пенсійного фонду з поточного рахунку	651	311
Придбані основні засоби за рахунок підзвітних сум	152	372
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ у ході придбання основних засобів за рахунок підзвітних сум	641	372
Введено в експлуатацію основні засоби	10	152

Порядок відображення в обліку надходження основних засобів у результаті їхнього будівництва наведено в табл. 10.4.

Таблиця 10.4

Порядок обліку надходження основних засобів у результаті їхнього будівництва

Зміст операції	Дебет	Кредит
Акцептовано рахунок підрядника за виконані відповідно до акту будівельні роботи без ПДВ, виконані проектно-дослідницькі роботи та ін.	151	631
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
Перераховано підрядникові за виконані роботи з поточного рахунку в банку	631	311
Витрачено будматеріали на капітальне будівництво	151	205
Відображено витрати на заробітну плату робітникам, якщо будівництво здійснюється власними силами	151	66
Відображені відрахування на соціальні потреби від фонду оплати праці робітників, зайнятих на будівництві об'єкта	151	651
Оприбутковано об'єкт основних засобів на баланс згідно з актом введення в експлуатацію	103	151

Порядок відображення в обліку надходження основних засобів, отриманих безоплатно, наведено в табл. 10.5.

**Бухгалтерські проведення з обліку основних засобів,
отриманих безоплатно**

Зміст операції	Дебет	Кредит
Отримані безкоштовно основні засоби на суму справедливої вартості	152	424
Відображені витрати на транспортування основних засобів, здійснені сторонньою організацією	152	685
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	685
Зараховані на баланс основні засоби, які були у використанні:		
за первісною вартістю	10	152
на суму зносу	10	131

У процесі формування зареєстрованого (пайового) капіталу підприємств його учасники (засновники) можуть вносити свою частку не тільки коштами, але й майном. Найчастіше внесеним майном є основні засоби.

Внесок до зареєстрованого (пайового) капіталу основними засобами відображено в обліку проведеннями, представленими в табл. 10.6.

Таблиця 10.6

**Облік основних засобів, внесених до зареєстрованого (пайового)
капіталу**

Зміст операції	Дебет	Кредит
Здійснений учасником внесок до зареєстрованого капіталу основними засобами :		
принтер HP LaserJet M 1120 MFP	152	46
автомобіль Daewoo Lanos	152	46
телевізор Sony Bravia	152	46
Зараховані на баланс основні засоби:		
принтер HP LaserJet M 1120 MFP	104	152
автомобіль Daewoo Lanos	105	152
телевізор Sony Bravia	109	152
Здійснений учасником внесок до незареєстрованого капіталу основними засобами	152	404
Зараховані на баланс основні засоби, внесені до незареєстрованого капіталу	10	152

Відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби", **амортизація** – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [39].

У свою чергу **вартість, яка амортизується**, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Визначення амортизованої вартості можна представити у вигляді формули:

$$AB = PB - LB, \quad (10.1)$$

де АВ – амортизована вартість;

ПВ – первинна або переоцінена вартість;

ЛВ – ліквідаційна вартість.

До **ліквідаційної вартості** відноситься 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).

Усі об'єкти (за винятком землі та незавершених капітальних інвестицій) підлягають амортизації. Нарахування амортизації провадиться протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, що встановлюється самим підприємством під час зарахування такого об'єкта на баланс. **Строк корисного використання (експлуатації)** – очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Припиняється нарахування амортизації тільки лише на період реконструкції, модернізації, добудування, дообладнання та консервації об'єкта.

Коли підприємство встановлює строк корисного використання (експлуатації), воно повинне враховувати:

очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;

передбачає фізичне та моральне зношування;

правові або інші обмеження за термінами використання об'єкта та інші фактори.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається у випадку зміни очікуваних економічних вигід від його використання. Амортизація за такими об'єктами тоді нараховується виходячи з нового терміну корисного використання, починаючи з місяця, що іде за місяцем зміни терміну корисного використання.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно.

Підприємства згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби" можуть нараховувати амортизацію основних засобів, застосовуючи наступні методи [39]: прямолінійний; виробничий; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний.

Узагальнена інформація про методи амортизації основних засобів наведена в табл. 10.7.

Три останніх є методами прискореної амортизації.

Таблиця 10.7

Узагальнена інформація про методи амортизації

Назва і суть методу	Формула для обчислення	Примітки
1	2	3
Прямолінійний – річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів	$A = \frac{B_a}{T}$ $B_a = B_p - B_l$	<p>A – річна сума амортизаційних відрахувань;</p> <p>B_a – вартість об'єкта ОЗ, що амортизується;</p> <p>T – термін використання об'єкта ОЗ (років);</p> <p>B_p – первісна вартість об'єкта ОЗ;</p> <p>B_l – ліквідаційна вартість об'єкта ОЗ</p>
Виробничий – місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням основного засобу	$A = P_m \times (B_p - B_l) : P_z$	<p>P_m – фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг);</p> <p>B_p – первісна вартість об'єкта ОЗ;</p> <p>B_l – ліквідаційна вартість об'єкта ОЗ;</p> <p>P_z – передбачуваний обсяг виробництва з використанням амортизованого обладнання</p>

1	2	3
<p>Зменшення залишкової вартості – річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість</p>	$A = V_3 \times (1 - (V_l : V_p)^{1/t})$	<p>V_3 – залишкова або первісна вартість об'єкта ОЗ на дату початку нарахування амортизації; V_l – ліквідаційна вартість об'єкта ОЗ; V_p – первісна вартість об'єкта ОЗ; t – термін корисного використання об'єкта ОЗ (років)</p>
<p>Прискореного зменшення залишкової вартості – річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється</p>	$A = (V_3 : T) \times 2$	<p>V_3 – залишкова вартість об'єкта ОЗ або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації; T – термін корисного використання об'єкта ОЗ (років)</p>
<p>Кумулятивний – річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання. Наприклад, для терміну корисного використання об'єкта у 5 років сума кількості років буде складати – 1+2+3+4+5=15, а кумулятивний коефіцієнт у перший рік експлуатації становитиме 5/15</p>	$A = (V_p - V_l) \times (K_z : P_k)$	<p>V_p – первісна вартість об'єкта ОЗ; V_l – ліквідаційна вартість об'єкта ОЗ; K_z – кількість років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта ОЗ; P_k – сума кількості років корисного використання об'єкта ОЗ</p>

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства та зносу необоротних активів.

Знос необоротних активів – це сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку їхнього корисного використання.

Для узагальнення інформації про нараховану амортизацію основних засобів Інструкцією про застосування Плану рахунків передбачений субрахунок 131 "Знос основних засобів" рахунку 13 "Знос необоротних активів". За кредитом названого субрахунку відображаються суми нарахованої амортизації та індексації зносу, а за дебетом – списання суми зносу під час вибуття основних засобів.

Відповідно до пункту 33 П(С)БО 7 "Основні засоби" об'єкт основних засобів виключається з активів (списується з балансу підприємства) у випадку його вибуття в результаті:

продажу;

безоплатної (безкоштовної) передачі;

псування та інших причин невідповідності критеріям визнання активом (ліквідації).

Фінансовий результат від вибуття основних засобів, незалежно від причини вибуття, визначається також за загальнозстановленим пунктом 34 П(С)БО 7 правилом вирахування з доходів від вибуття основних засобів їхньої залишкової вартості, непрямих податків (ПДВ) і витрат, пов'язаних з вибуттям. У разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо:

економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;

вони готові до продажу у їх теперішньому стані;

їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;

умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;

здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема, якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року в разі, якщо це обумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу.

Реалізація основних засобів здійснюється в загальному порядку, передбаченому для реалізації активів, незалежно від групи, до якої відносяться основні засоби, що реалізуються. Сума компенсації, отримана під час продажу об'єкта основних засобів, визначається за договором між сторонами і відображається в складі іншого операційного доходу (на дебеті субрахунку 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"). Для реалізації об'єкти основних засобів переводяться до складу товарів, а потім собівартість реалізованого необоротного активу визначається в сумі залишкової вартості об'єкта основних засобів, що реалізується, з подальшим списанням у складі інших витрат операційної діяльності (на дебеті субрахунку 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів").

Бухгалтерські записи з обліку реалізації та передачі основних засобів представлені в табл. 10.8.

Таблиця 10.8

Бухгалтерський облік операцій з реалізації та передачі основних засобів

Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Реалізація основних засобів		
Переведено об'єкт основних засобів, що підлягає реалізації, до складу оборотних активів за залишковою вартістю	286	10

1	2	3
Списано суму зносу об'єкта основних засобів	131	10
Продано об'єкт основних засобів покупцю	680	712
Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	712	641
Списано собівартість реалізованого об'єкта основних засобів	943	286
Отримана оплата за об'єкт основних засобів	311	680
Передача основних засобів		
Списано суму зносу об'єкта основних засобів, переданого безкоштовно іншому підприємству	131	10
Списано залишкову вартість переданого безкоштовно об'єкта основних засобів	976	10
Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ із суми залишкової вартості об'єкта основних засобів	976	641

Різниця між первісною вартістю і сумою нарахованого зносу списується на витрати звітного періоду, в якому було прийняте таке рішення. Результат від реалізації основних засобів відображають у Звіті про фінансові результати в складі доходів і витрат від іншої операційної діяльності.

Згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби" у випадку, якщо об'єкти основних засобів не відповідають критеріям визнання активом, вони ліквідуються. Ліквідація об'єкта основних засобів відбувається через повне фізичне та моральне зношування, аварії і стихійні лиха, у зв'язку з реконструкцією та будівництвом нових об'єктів.

Ліквідація об'єкта може бути повною та частковою.

Під час розрахунку результатів ліквідації об'єкта, з одного боку, відображають витрати з ліквідації (нарахована заробітна плата та відрахування на соціальні потреби, витрати під час перевезення матеріалів, очищення території, демонтаж устаткування та ін.), а з іншого, – доходи (надходження матеріальних цінностей за цінами можливого використання). Отримані матеріальні цінності в результаті ліквідації комісія оцінює залежно від їхньої якості, і передає за накладними підзвіт матеріально-відповідальним особам.

Для визначення кінцевого результату ліквідації необхідно до залишкової вартості ліквідованого об'єкта додати витрати з ліквідації та відняти вартість матеріалів, отриманих у результаті розбирання.

Для відображення в бухгалтерському обліку операції ліквідації основних засобів підприємства використовують спеціально призначений для цих цілей субрахунок 976 "Списання необоротних активів". У дебет зазначеного субрахунку списуються залишкова вартість ліквідованих основних засобів, а також витрати, пов'язані з їхньою ліквідацією.

В обліку операції з ліквідації основних засобів наведені в табл. 10.9.

Таблиця 10.9

Бухгалтерський облік операцій з ліквідації основних засобів

Зміст операції	Дебет	Кредит
Списується сума зносу ліквідованого об'єкта основних засобів	131	10
Списується залишкова вартість ліквідованого об'єкта основних засобів	976	10
Нарахований ПДВ на залишкову вартість ліквідованого об'єкта основних засобів	976	641
Відображено витрати з ліквідації об'єкта основних засобів: зарплата робітникам,	976	661
єдиний соціальний внесок на зарплату робітників	976	651
Оприбутковано матеріали від ліквідації об'єкта основних засобів за ціною можливого використання	209	746

Якщо під час ліквідації об'єктів основних засобів оприбутковуються товарно-матеріальні цінності (будівельні матеріали, дрова, запасні частини, металобрухт та ін.), то в цьому випадку в бухгалтерському обліку визнається дохід. Відображається такий дохід на субрахунок 746 "Інші доходи від звичайної діяльності".

10.4. Інвентаризація основних засобів

Інвентаризацію основних засобів проводять не менше одного разу на рік, а будинків та споруд – не рідше одного разу на три роки з тим розрахунком, щоб перед складанням річного фінансового звіту інвентаризація була проведена не раніше 1-го листопада звітного року.

Інвентаризація проводиться також у процесі зміни матеріально-відповідальних осіб.

До початку інвентаризації комісія перевіряє наявність і стан інвентарних карток, технічних паспортів та іншої технічної документації на основні власні та орендовані засоби.

У ході інвентаризації основних засобів комісія оглядає їх у натуральному вигляді, вказує в інвентаризаційних описах повне найменування об'єкта, його інвентарний номер. Під час виявлення неврахованих об'єктів їх необхідно включити в інвентаризаційний опис за справедливою вартістю. Непридатні до експлуатації та відновлення основні засоби записуються в окремий опис. Для виявлення результатів інвентаризації складають порівнювальну відомість, у якій відображають облікові та фактичні дані про наявність основних засобів, а також недостачі або лишки. Виявлені у ході інвентаризації лишки основних засобів повинні бути оприбутковані в складі основних засобів за справедливою вартістю. Недостачі об'єктів основних засобів відносять за рахунок винних осіб. Якщо конкретні винуватці не встановлені, недостачі списуються на витрати діяльності.

Якщо виявлено недостачу основних засобів, то розмір збитку розраховують згідно з п. 2 Порядку № 116 розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки [26].

Тобто якщо на підприємстві встановлено факт розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей, має бути проведено незалежну оцінку збитку, яку здійснюють професійний оцінювач (фізична особа), що має відповідний сертифікат, чи юридична особа, у складі якої працює хоча б один оцінювач, які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності (ст. 5 Закону № 2658). За наслідками оцінки складається Звіт про оцінку майна (далі — Звіт), який містить у тому числі оцінену суму збитку. На підставі Звіту сума збитку відображається в обліку підприємства, а також пред'являється винній особі для відшкодування.

Оцінка розміру збитку вираховується таким чином: балансова залишкова вартість пошкодженого (викраденого і т.д.) майна, визначена станом на дату оцінки, встановлену для приватизації (корпоратизації)

або передавання його в оренду, чи на останню звітну дату балансу підприємства-балансоутримувача, збільшується на відповідний коефіцієнт.

Цей коефіцієнт визначається як добуток індексів цін виробників промислової продукції за галузями промисловості або індексів цін на будівельно-монтажні роботи за типами будівель і споруд, які визначаються Держстатом України, за період з дати, на яку було визначено балансову залишкову вартість майна, до дати оцінки збитків.

Приклад 1. Під час проведення інвентаризації в касі виявлена недостача калькулятора, балансова вартість якого на дату балансу 31.04.2013 р. становила 50 грн. Інвентаризація проводилася 26.06. 2013 р. Винна особа погашає суму збитку 07.07. 2013 р.

Згідно з даними Держстату України індекс цін виробників комп'ютерів, електронної та оптичної продукції за червень 2013 р. становить 102,5 %, за травень – 109,2 %. Станом на 01.07.2013 р. відповідний індекс за липень відсутній, тому до розрахунку беруть тільки індекси за червень і травень.

Таким чином, загальний індекс за червень і травень становить 111,93 % ($102,5 \times 109,2 : 100$).

Сума збитку – 55,97 грн. ($50 \times 111,93 \%$).

Якщо підприємство є платником ПДВ, то на суму збитку додатково слід нарахувати ПДВ – 11,19 грн ($55,97 \times 20 \%$). Усього сума збитку з ПДВ становитиме 67,16 грн ($55,97 + 11,19$).

Приклад 2. 12.06.2013 р. на підприємстві знищено електродвигун модель М90 D2 У3, балансова вартість якого на дату балансу 30.04.2013 р. становила 0 грн. Водночас первісна балансова вартість обладнання становить 1 080 грн. Винна особа погашає суму збитку 07.07.2013 р.

Згідно з даними Держстату України індекс цін виробників електродвигунів, генераторів і трансформаторів за червень 2013 р. становить 96,0 %, за травень — 82,5 %. Станом на 07.07.2013 р. відповідний індекс за липень відсутній, тому до розрахунку беруть тільки індекси за червень і травень.

Загальний індекс за червень і травень становить 79,2 % ($96,0 \times 82,5 : 100$).

Сума збитку – 427,68 грн [$(1\ 080 - 50 \%) \times 79,2 \%$].

Якщо підприємство є платником ПДВ, то на суму збитку додатково слід нарахувати ПДВ — 85,54 грн (427,68 × 20 %). Усього сума збитку з ПДВ становитиме 513,22 грн (427,68 + 85,54).

Результати інвентаризації основних засобів відображаються в обліку проводками, поданими в табл. 10.10.

Таблиця 10.10

**Порядок відображення результатів інвентаризації
основних засобів в обліку**

Зміст операції	Дебет	Кредит
Списується сума зносу основних засобів, за якими виявлена недостача	131	10
Списується залишкова вартість викрадених основних засобів	947	10
Відображено суму ПДВ	947	10
Відображено суму недостачі на забалансовому рахунку	072	–
Сума недостачі віднесена на винну особу	375	716
Відображена штрафна санкція, яка буде перерахована до бюджету	716	642
Сума недостачі списана із забалансового рахунку	–	072
Погашена сума заборгованості винною особою:		
у касу	30	375
на рахунок у банку	31	375
із заробітної плати працівника	66	375
Оприбутковано об'єкт основних засобів за результатами інвентаризації	10	746

10.5. Поняття і склад інших необоротних матеріальних активів

Відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" **інші необоротні матеріальні активи** поділяються на такі класифікаційні групи [39]:

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

Як і основні засоби, інші необоротні матеріальні активи повинні використовувати в господарській діяльності більше одного року або операційного циклу, якщо він більше року.

Малоцінні необоротні матеріальні активи (далі – МНМА) відрізняються від основних засобів лише вартістю. При цьому підприємствам дане право самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА. Межа вартості між основними засобами та МНМА встановлюється підприємством у наказі керівника про облікову політику [6].

Для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух інших необоротних матеріальних активів призначений рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи".

За дебетом цього рахунку відображаються надходження на підприємство придбаних, створених, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів за первісною вартістю; сума витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (реконструкцією, модернізацією); сума дооцінки. За кредитом рахунку 11 відображається вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або ліквідації, а також у випадку часткової ліквідації об'єкта, і сума їхньої уцінки.

Рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи" згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків має наступні субрахунки [21]:

111 "Бібліотечні фонди" – ведеться облік наявності та руху бібліотечних фондів. У бібліотечні фонди включається: наукова, художня та навчальна література, спеціальні та інші видання. Не всі друковані видання можна відносити до складу бібліотечних фондів, а тільки ті, які входять до складу фондів бібліотек, архівів, музеїв і подібних установ. Тобто, повинна бути створена спеціальна бібліотечна служба або включений в штат фахівець із бібліотечної справи. В іншому випадку друковані видання повинні включатися до складу малоцінних швидкозношуваних предметів, якщо термін їхнього використання менше року або враховуватися на рахунку 117, якщо їх термін використання більше року. Що стосується передплати періодичних видань, то їхня вартість відноситься на витрати майбутніх періодів з наступним розподілом на витрати періоду;

112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи" – призначений для узагальнення інформації про вартість предметів, термін корисного

використання яких більше одного року, вартість нижче основних засобів, встановлені безпосередньо підприємством у наказі про облікову політику (наприклад, спеціальні інструменти, пристосування до основних засобів, комп'ютерні столи, телефони, віконні кондиціонери та побутові вентилятори (якщо вони не є центральною системою кондиціонування та вентиляції));

113 "Тимчасові (нетитульні) споруди" – призначений для обліку тимчасових стаціонарних споруд, що перебувають в експлуатації на будівельних майданчиках об'єктів будівництва. До них відносять: комори виконробів і майстрів, складські приміщення та навіси, встановлені при об'єкті будівництва, душові, сходи, перехідні містки, ходові дошки, паркан та огороження, укриття під час виконання вибухово-бурових робіт і под.

114 "Природні ресурси" – призначений для обліку наявності та руху придбаних природних ресурсів для видобутку газу, нафти, вугілля, солі. Наприклад, запаси нафти, родовище залізної руди, родовище вугілля, бокситів, соляні кар'єри. Природні ресурси в міру їхньої розробки скорочуються (виснажуються), але в той же час таке скорочення природних ресурсів перетворюється в готову продукцію, що принесе економічну вигоду в майбутньому. Процес перенесення вартості природних ресурсів на вартість готової продукції називається виснаженням. Виснаження нараховується пропорційно обсягам розробки природних ресурсів;

115 "Інвентарна тара" – ведеться облік багатооборотної тари тривалого використання, що постійно перебуває на підприємстві та використовується для зберігання ТМЦ на складах або для забезпечення технологічних процесів виробництва, для зберігання рідких і сипучих речовин (баки, діжки, чани, невеликі цистерни), а також для забезпечення торговельного процесу в роздрібній торгівлі (контейнери, візки, кошики);

116 "Предмети прокату" – ведеться облік наявності та руху активів, призначених для видачі на прокат (наприклад, ковзани, весільна сукня, холодильник);

117 "Інші необоротні матеріальні активи". На цьому субрахунку ведеться облік наявності та руху інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11 (наприклад, орендовані основні засоби та витрати на їхнє поліпшення).

Синтетичний облік інших необоротних матеріальних активів (кредит рахунку 11) ведеться в Журналі 4. Аналітичний облік ведеться за кожним об'єктом цих активів. Для цього можуть бути застосовані картки, оборотні відомості, конторські книги та ін.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за методами, передбаченими для нарахування амортизації основних засобів.

Амортизація МНМА та бібліотечних фондів може нараховуватися в першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується та другі 50 % (у місяці їхнього списання з балансу у зв'язку з непридатністю до подальшого використання або в першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості.

Метод амортизації обирається підприємством самостійно.

В обліку сума нарахованої амортизації інших необоротних матеріальних активів відноситься на витрати діяльності в кореспонденції з рахунком 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів" згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків.

У процесі відображення в обліку операцій з іншими необоротними матеріальними активами застосовуються наступні бухгалтерські проведення (табл. 10.11).

Таблиця 10.11

Бухгалтерський облік операцій інших необоротних матеріальних активів

Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Оприбутковано придбані у постачальників:		
стільникові телефони	153	631
інвентарна тара	153	631
Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	631
Передані в експлуатацію зі складу:		
стільникові телефони	112	153
інвентарна тара	115	153
Нарахований знос на:		
стільникові телефони, які використовуються адміністрацією підприємства	92	132

1	2	3
інвентарну тару виробничого призначення	23	132
Оприбутковано комп'ютерний стіл, отриманий як внесок до зареєстрованого (пайового) капіталу учасником	112	46
Переведено об'єкт малоцінних необоротних матеріальних активів, що підлягає реалізації до складу оборотних активів за залишковою вартістю	286	112
Списано суму зносу об'єкта малоцінних необоротних матеріальних активів	132	112
Продано об'єкт малоцінних необоротних матеріальних активів покупцю	680	712
Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	712	641
Списано собівартість реалізованого об'єкта малоцінних необоротних матеріальних активів	943	286
Отримана оплата від покупця за об'єкт малоцінних необоротних матеріальних активів	311	680

Ліквідація інших необоротних матеріальних активів відображається в обліку таким чином, як і основних засобів.

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Наведіть групування основних засобів в обліку і звітності.
2. За якою оцінкою відображають основні засоби в обліку і балансі?
3. Наведіть спільність і відмінність між такими економічними категоріями, як знос і амортизація.
4. Який порядок нарахування та відображення зносу основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку?
5. У чому полягає сутність капітальних інвестицій?
6. Який порядок проведення інвентаризації основних засобів і відображення її результатів?
7. Наведіть склад інших необоротних активів.
8. Які є методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів?

Тестові питання для самоперевірки

1. Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби розкриті у:

- а) П(С)БО 6;
- б) П(С)БО 8;
- в) П(С)БО 7.

2. Виберіть правильний варіант класифікації основних засобів за їх призначенням:

- а) діючі, виробничі та невиробничі;
- б) виробничі та невиробничі;
- в) виробничі, невиробничі, власні.

3. Який запис складається у процесі нарахування амортизації автомобіля директора:

- а) Дт 131 Кт 23;
- б) Дт 23 Кт 131;
- в) Дт 92 Кт 131;
- г) Дт 949 Кт 131?

4. Що відноситься до складу основних засобів:

- а) будівлі заводоуправління;
- б) паливо, запасні частини;
- в) матеріали, запасні частини та паливо?

5. Яким записом списується залишкова вартість основних засобів, які були ліквідовані:

- а) Дт 13 Кт 23;
- б) Дт 10 Кт 976;
- в) Дт 976 Кт 10;
- г) Дт 976 Кт 13?

6. За дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції" відображаються:

а) здійснені витрати на придбання або створення тільки основних засобів;
б) здійснені витрати на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів;

в) здійснені витрати на придбання або створення оборотних активів.

7. Отримання основних засобів відображається:

- а) за дебетом та за кредитом рахунку 10;
- б) тільки за кредитом рахунку 10;
- в) тільки за дебетом рахунку 10.

8. Виберіть правильне визначення тієї чи іншої вартості основних засобів:

1. Первісна вартість	а) Сума грошових коштів (або вартість інших активів), яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) об'єктів основних засобів після закінчення терміну їх корисної експлуатації за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх реалізацією (ліквідацією)
2. Переоцінена вартість	б) Сума, за якою може бути здійснений обмін основних засобів у результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами
3. Справедлива вартість	в) Вартість основних засобів після їх переоцінки
	г) Історична (фактична) собівартість основних засобів у сумі грошових коштів, витрачених на придбання, транспортування, монтаж, будівництво та спорудження основних засобів

9. У бухгалтерському обліку інші необоротні матеріальні активи групуються за наступними класифікаційними групами:

а) природні ресурси; майно; авторські та суміжні з ними права; інші необоротні матеріальні активи;

б) природні ресурси; багаторічні насадження; бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи, предмети прокату, інші необоротні матеріальні активи;

в) природні ресурси; тимчасові (нетитульні) споруди; бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи, предмети прокату, інші необоротні матеріальні активи.

Практична складова

Завдання 1. Підприємство "ABC" відкрило веб-сайт, через який будуть рекламувати і просувати товар понад 1 рік. Крім того, для комфортності та сприятливих умов роботи були придбані такі електроприлади по 1 шт., як: кондиціонер за 3 200 грн, пилосос за 880 грн, сушарка для рук за 460 грн, телевізор за 3 500 грн. Усі ціни вказані з ПДВ. Згідно з наказом про облікову політику підприємства гранична вартість малоцінних необоротних матеріальних активів (далі – МНМА) 2 500 грн. Визначити, на які рахунки бухгалтер повинен віднести вказані ресурси, застосовуючи Інструкцію про застосування Плану рахунків.

Завдання 2. Підприємство "Мрія" придбало у травні: кондиціонери у кількості 5 шт. вартістю 3 600 грн (у тому числі ПДВ – 600 грн) кожний та вентилятори у кількості 3 шт. за 180 грн (у тому числі ПДВ – 30 грн) кожний. Постачальнику були перераховані кошти з рахунку в банку протягом трьох днів з дати покупки. Згідно з наказом про облікову політику вартісна межа для МНМА на підприємстві складає 2 500 грн.

У квітні кондиціонери та вентилятори були введені в експлуатацію, а також окремо було оплачено та отримано послуги з монтажу кондиціонера в сумі 600 грн (у тому числі ПДВ – 100 грн). За наказом про облікову політику амортизація МНМА нараховується у 100-відсотковому розмірі у місяці введення об'єкта в експлуатацію, а ліквідаційна вартість прийнята за нуль.

Необхідно відобразити в обліку придбання та введення в експлуатацію необоротних активів, використовуючи Інструкцію про застосування Плану рахунків.

Завдання 3. Підприємство "Марія" вирішило реалізувати телевізор, який вже не використовує в господарській діяльності. Первісна вартість телевізора складала 2 500 грн, сума зносу на дату реалізації становила 1 800 грн. Вартість продажу телевізора складає 480 грн, у тому числі ПДВ – 80 грн.

Необхідно відобразити в обліку реалізацію необоротних активів, які призначені для продажу, використовуючи Інструкцію про застосування Плану рахунків.

11. Облік нематеріальних активів

11.1. Поняття, визнання та класифікація нематеріальних активів.

11.2. Оцінка нематеріальних активів і рахунки для їх обліку.

11.3. Інвентаризація нематеріальних активів.

11.1. Поняття, визнання та класифікація нематеріальних активів

Методологічні основи обліку нематеріальних активів та їхнє розкриття у фінансових звітах визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи".

Відповідно до П(С)БО 8 **нематеріальний актив** – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [40].

Є два критерії визнання активами нематеріальних активів:

існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням;

його вартість може бути достовірно визначена.

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

витрати на дослідження;

витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;

витрати на рекламу та просування продукції на ринку;

витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;

витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

Залежно від призначення та функцій, нематеріальні активи поділяються на [3]:

інтелектуальну власність – право суб'єкта правовідносин на результати інтелектуальної діяльності та прирівняні до них засоби індивідуалізації або суб'єкта, або виконання робіт, послуг (наприклад, авторські та суміжні з ними права);

майнові права – це права користування майном і природними ресурсами;

відкладені витрати – це вартість прав на ведення діяльності, на використання ряду економічних привілеїв (захист від несумлінної конкуренції) та інші витрати, які в силу їхнього понесення у зв'язку з довгостроковими намірами підлягають капіталізації (рахунок 127).

У бухгалтерському обліку, згідно з П(С)БО 8, нематеріальні активи групуються за наступними класифікаційними групами [40]:

права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо);

права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);

авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);

інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

11.2. Оцінка нематеріальних активів і рахунки для їх обліку

Для оцінки нематеріальних активів застосовуються ті ж види оцінок, що й для основних засобів, а саме: первісна, справедлива, переоцінена та залишкова вартість.

Нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісна вартість придбаних нематеріальних активів складається із ціни (вартості) придбання, мита та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їхнім придбанням і доведенням до вартості, придатних для використання за призначенням.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу й приведенням його в стан придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій і под.).

Первісною вартістю нематеріальних активів, придбаних у результаті обміну, безоплатно отриманих, внесених до статутного капіталу засновниками (власниками), а також отриманих у результаті об'єднання підприємств, є їхня справедлива вартість на дату обміну, одержання.

Нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою вартістю.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух нематеріальних активів Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств й організацій передбачений синтетичний рахунок 12 "Нематеріальні активи".

За дебетом даного рахунку відображається придбання або одержання від інших фізичних або юридичних осіб нематеріальних активів, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або списання у зв'язку з недоцільністю його використання надалі, а також сума уцінки нематеріальних активів.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій рахунок 12 "Нематеріальні активи" має наступні субрахунки:

121 "Права користування природними ресурсами" – ведеться облік наявності об'єктів права користування ресурсами природного середовища. До них належать: права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище. Права користування природними ресурсами не є правом власності на ці ресурси й вартість прав користування ніколи не збігається з вартістю самого об'єкта природних ресурсів;

122 "Права користування майном", на якому ведеться облік права користування земельною ділянкою, права користування будовою, права на оренду приміщень та ін. Право користування майном, що перебуває в державній або комунальній власності, здобувається суб'єктами, як правило, шляхом участі в торгах (аукціонах), які влаштовують державні та місцеві органи самоврядування. Право користування майном, що перебуває у власності інших суб'єктів підприємництва, здобувається шляхом укладання угоди про передачу прав на певний термін;

123 "Права на комерційні позначення" – ведеться облік наявності прав на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо).

Товарний знак становить будь-яке позначення, за допомогою якого товари одного підприємства відрізняються від однорідних товарів іншого підприємства (конкурента).

Торговельна марка – дослівний переклад з англійського "trademark", тобто те ж, що й товарний знак. Ним можуть бути слова (фірмове найменування підприємства, рекламне гасло, географічна

назва та будь-які інші слова і набори слів), букви та цифри або їхнє сполучення, плоске або об'ємне позначення, кольорове зображення, кольори або сполучення кольорів саме по собі, звуковий, нюховий і навіть невидимий (розпізнаваний на дотик) знак.

Франчайзинг полягає в тому, що особа (франчайзі), зацікавлена у використанні комплексу прав промислової власності, у тому числі товарного знаку, що належить іншій особі (франчайзеру), здобуває право (франшизу) на заняття бізнесом під цим товарним знаком протягом певного періоду часу й на певній території. Договір франчайзингу використовується, звичайно, у зовнішньоекономічних відносинах, і франчайзером є нерезидент. Саме в такий спосіб працюють широко відомі світові фірми, такі, як Coca-Cola, Pepsi, 1С, XEROX та ін. У договорі франчайзингу, як правило, вказуються всі варіанти використання товарного знаку, правила передачі, продовження, термін дії відносин, а також опис товарів й (або) послуг, які повинні відповідати певним стандартам, розмір первісного внеску та регулярних наступних платежів (роялті).

124 "Права на об'єкти промислової власності" – призначений для обліку права на винахідництво, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау та ін. Ці права реалізуються через одержання охоронних документів – патентів, ліцензійних договорів і под. Патент – це документ, що свідчить про авторство і виключне право на об'єкт винаходу протягом певного терміну, а також документ, яким надається право на здійснення певних видів діяльності;

125 "Авторське право та суміжні з ним права", на якому ведеться облік наявності авторського права та суміжних з ним прав (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо). Варто розрізняти немайнові права (права на авторство та ім'я) і майнові права (право на володіння, використання й розпорядження результатами творчої та інтелектуальної діяльності). Майнові права виникають у результаті: видачі авторського патенту патентним відомством, свідоцтва на винахід, укладання авторських договорів і под.;

127 "Інші нематеріальні активи", на якому ведеться облік права на здійснення діяльності, використання економічних (захист від несумлінної конкуренції) та інших привілеїв.

За дебетом рахунку 12 "Нематеріальні активи" відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Кореспонденція рахунків з надходження та вибуття нематеріальних активів наведена у табл. 11.1.

Таблиця 11.1

**Кореспонденція рахунків з надходження та вибуття
нематеріальних активів**

Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Надходження нематеріальних активів		
Отримані від постачальника нематеріальні активи	154	631
Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	631
Виготовлено об'єкт нематеріального активу:		
витрачено запаси	154	20
нараховано заробітну плату працівникам	154	661
нараховано єдиний соціальний внесок	154	651
Надійшов від засновника об'єкт нематеріального активу як внесок до зареєстрованого капіталу	154	46
Надійшов від засновника об'єкт нематеріального активу як внесок до незареєстрованого капіталу	154	404
Отриманий безоплатно об'єкт нематеріального активу	154	424
Введений в експлуатацію об'єкт нематеріального активу	12	154
Ліквідація нематеріальних активів		
Списується залишкова вартість ліквідованого об'єкта нематеріального активу	976	12
Списується знос ліквідованого об'єкта нематеріального активу	133	12
Продаж нематеріальних активів		
Відпущений покупцеві об'єкт нематеріального активу	680	712
Нарахований податковий кредит з ПДВ від продажної вартості об'єкта	712	641

1	2	3
Переведений об'єкт нематеріальних активів, що підлягає продажу, до складу оборотних активів за залишковою вартістю	286	12
Списано суму зносу проданого об'єкта	133	12
Списано залишкову вартість проданого об'єкта	943	286
Передача нематеріальних активів		
Об'єкт нематеріального активу, переданий як внесок до зареєстрованого капіталу іншого підприємства	143	12
Списано знос переданого об'єкта нематеріального активу (в разі передачі до зареєстрованого капіталу або безоплатно іншому підприємству)	133	12
Списано залишкову вартість безоплатно переданого об'єкта нематеріального активу	976	12

Нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством у процесі визнання цього об'єкта активом (у процесі зарахування на баланс).

Не підлягають амортизації нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

У процесі визначення строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід урахувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;
- очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством;

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

Нарахування амортизації починається з місяця, що іде за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання та припиняється, починаючи з місяця, що іде за місяцем вибуття нематеріального активу (табл. 11.2).

Таблиця 11.2

Бухгалтерський облік нарахування амортизації нематеріальних активів

Зміст операції	Дебет	Кредит
Нараховано суму амортизації на об'єкти нематеріальних активів, які використовуються:		
у виробництві	23	133
у ході підготовки нового виробництва	39	133
адміністрацією цеху	91	133
адміністрацією підприємства	92	133
в операціях збуту продукції	93	133
у сфері соціально-культурного призначення	94	133
Відображено нарахування амортизації в забалансовому обліку	09	–

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов одержання майбутніх економічних вигід. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації під час застосування відповідних методів нарахування здійснюється згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби".

11.3. Інвентаризація нематеріальних активів

Проведення інвентаризації нематеріальних активів має свої особливості. Комісія перевіряє існування нематеріальних активів в основному в грошовому (вартісному) вираженні на підставі первинних документів (для програмного забезпечення треба перевірити і його робочий стан).

Крім того, комісією встановлюється можливість одержання економічних вигід від використання нематеріальних активів, відповідність облікової вартості активів їхньої реальної вартості.

Якщо під час інвентаризації виявлені нематеріальні активи, які не придатні до використання, то їх вносять в інвентаризаційний опис і списують із балансу.

Інвентаризаційний опис складається в довільній формі, але повинний містити такі реквізити:

- інвентарний номер нематеріального активу;
- назву та коротку характеристику об'єкта;
- первісну вартість і суму накопиченої амортизації;
- термін використання об'єкта;
- підписи членів комісії та ін.

Якщо під час проведення інвентаризації виявлені зайві нематеріальні активи, то матеріально відповідальна особа повинна в письмовій формі інвентаризаційної комісії пояснити причину виникнення лишків.

Після цього комісія повинна встановити відповідність виявлених лишків критеріям визнання нематеріальними активами, визначити до якої групи їх віднести, встановити джерело придбання таких активів, визначити їхню первісну вартість.

Якщо виявлено недостачу нематеріальних активів, то розмір збитку розраховують згідно з новою редакцією п. 2 Порядку № 116 розмір збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, що визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки, приклади яких були розглянуті в попередній темі.

Недостача та лишки нематеріальних активів, виявлені в результаті інвентаризації, відображаються в обліку кореспонденцією рахунків, яка наведена в табл. 11.3.

Таблиця 11.3

Порядок відображення результатів інвентаризації нематеріальних активів в обліку

Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Зараховані на баланс лишки нематеріальних активів за справедливою вартістю (якщо відсутні документи, що підтверджують придбання нематеріальних активів або вони отримані шляхом обміну)	12	746

1	2	3
Відображені лишки нематеріальних активів за первісною вартістю (якщо є документи, що підтверджують придбання таких нематеріальних активів)	154	36, 37, 42, 68
Зараховані на баланс лишки нематеріальних активів за первісною вартістю	12	154
Списується сума зносу нематеріальних активів, за якими виявлена недостача	133	12
Списується залишкова вартість викрадених нематеріальних активів	947	12
Відображено суму ПДВ	947	641
Відображено суму недостачі на забалансовому рахунку	072	–
Сума недостачі віднесена на винну особу	375	716
Відображена штрафна санкція, яка буде перерахована до бюджету	716	642
Сума недостачі списана із забалансового рахунку	–	072
Погашена сума заборгованості винною особою:		
у касу	30	375
на рахунок у банку	31	375
із заробітної плати працівника	66	375

Порядок розрахунку розміру збитку від недостачі нематеріальних активів аналогічний розглянутим прикладам у попередній темі.

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Наведіть склад нематеріальних активів.
2. За якою оцінкою відображають нематеріальні активи в обліку і балансі?
3. Порядок проведення інвентаризації нематеріальних активів і відображення її результатів.
4. Наведіть приклади нематеріальних активів.
5. З якого часу починається нарахування амортизації нематеріальних активів?

Тестові питання для самоперевірки

1. Класифікаційна група нематеріальних активів "Права на об'єкти промислової власності" включає:

а) право на винахід, корисні моделі, промислові зразки, комп'ютерні програми, комерційні таємниці, захист від недобросовісної конкуренції;

б) право на винахід, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, комерційні таємниці, захист від недобросовісної конкуренції;

в) право на винахід, корисні моделі, промислові зразки, права користування інформацією про природне середовище; сорти рослин, породи тварин, комерційні таємниці, захист від недобросовісної конкуренції.

2. Нарахована амортизація на бухгалтерську програму "1С: Підприємство: 8.2: Склад":

а) Д-т 91 К-т 133;

б) Д-т 92 К-т 133;

в) Д-т 93 К-т 133.

3. Отримання нематеріальних активів відображається:

а) за дебетом та за кредитом рахунку;

б) тільки за дебетом рахунку;

в) тільки за кредитом рахунку.

4. Зараховані на баланс придбані нематеріальні активи відображаються проведенням:

а) Дт 12 Кт 154;

б) Дт 154 Кт 12;

в) Дт 154 Кт 63;

г) Д т12 Кт 63.

5. Нематеріальні активи визнаються активами та відображаються в обліку та звітності за умови, що:

а) існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід від їх використання;

б) необов'язкова наявність можливостей доведення нематеріальних активів до стану використання або реалізації;

в) існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід від їх використання та можливе достовірне визначення вартості нематеріальних активів.

Практична складова

Завдання 1. Підприємство "Місто" уклало договір з телефонною компанією на придбання телефонного номеру у власність (вартість складає 2 100 грн, у тому числі ПДВ – 350 грн) та прокладання телефонного кабелю вартістю 1 200 грн, у тому числі ПДВ – 200 грн.

Необхідно відобразити в обліку кореспонденцію рахунків з придбання телефонного номеру у власність та прокладання телефонного кабелю та визначити первісну вартість нематеріального актива.

Завдання 2. Підприємство "Крона" уклало договір з підприємством "Арка", що займається хімчисткою, на право використання їх торговельної марки. За договором підприємство "Крона" сплачує щомісячно роялті в сумі 1 000 грн. Бухгалтер підприємства "Крона" нарахувала роялті та виписала необхідні документи на їх оплату. Необхідно відобразити в обліку кореспонденцію рахунків з нарахування та оплати роялті.

Завдання 3. У ході проведення інвентаризації встановлено, що програмне забезпечення роботи бухгалтерії підприємства – програма "1С: Бухгалтерія 7.7" морально застаріла і тому не може далі використовуватися за своїм призначенням. Інвентаризаційна комісія прийняла рішення щодо списання програми. Первісна вартість програми "1С: Бухгалтерія 7.7" складала 8 000 грн. Сума нарахованого зносу на момент ліквідації – 7 500 грн.

Необхідно відобразити в обліку кореспонденцію рахунків з ліквідації програмного забезпечення.

12. Облік виробничих запасів

12.1. Визнання і первинна оцінка запасів.

12.2. Рахунки синтетичного обліку запасів і їх характеристика.

12.3. Поняття і класифікація малоцінних і швидкозношуваних предметів.

12.4. Інвентаризація запасів.

12.1. Визнання і первинна оцінка запасів

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси визначені П(С)БО 9 "Запаси".

Згідно з П(С)БО 9 "Запаси" **запаси** – це активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [41].

У бухгалтерському обліку та звітності запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство одержить у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їхнім використанням, і їхня вартість може бути достовірно визначена.

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. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг) щодо яких підприємством ще не визнано дохід;

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, а також сільськогосподарська продукція та продукція лісового господарства після її первісного визнання.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їхнє найменування або однорідна група, вид. На баланс підприємства придбані, виготовлені запаси зараховуються за первісною вартістю.

Первісна вартість придбаних за плату запасів складається з наступних витрат:

суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;

суми ввізного мита;

суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

транспортно-заготівельні витрати (витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);

інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати".

Первісною вартістю запасів, отриманих підприємством безоплатно, внесених до зареєстрованого (пайового) капіталу учасниками, придбаних в обмін на неподібні запаси, є справедлива вартість.

У первісну вартість запасів не включаються, а вважаються витратами періоду:

понаднормові втрати та недостачі запасів;

фінансові витрати;

витрати на збут;

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

12.2. Рахунки синтетичного обліку запасів і їх характеристика

Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва Планом рахунків призначено рахунок 20 "Виробничі запаси".

За дебетом рахунку 20 "Виробничі запаси" відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій рахунок 20 має такі субрахунки [21]:

201 "Сировина й матеріали"

202 "Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби"

203 "Паливо"

204 "Тара й тарні матеріали"

205 "Будівельні матеріали"

206 "Матеріали, передані в переробку"

207 "Запасні частини"

208 "Матеріали сільськогосподарського призначення"

209 "Інші матеріали".

На субрахунку **201 "Сировина й матеріали"** відображаються наявність та рух сировини і основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами під час її виготовлення. Допоміжні матеріали, які використовуються під час виготовлення продукції або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі, також відображаються на субрахунку 201.

На субрахунку **202 "Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби"** відображаються наявність та рух покупних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів, які придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання. Вироби, придбані для комплектації готової продукції, вартість яких не включається до собівартості продукції цього підприємства, відображаються на рахунку 28 "Товари".

На субрахунку **203 "Паливо"** обліковується наявність та рух палива (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали), що придбається чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ та запаси газу у газосховищах, створені для технологічних та експлуатаційних потреб, для вироблення енергії та опалення будівель.

На субрахунку **204 "Тара й тарні матеріали"** відображаються наявність і рух усіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари і її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо).

На субрахунку **205 "Будівельні матеріали"** підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.

На субрахунку **206 "Матеріали, передані в переробку"** обліковуються матеріали, передані в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Затрати на переробку матеріалів, які оплачуються стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, що отримані з переробки. Передача матеріалів у переробку відображається тільки на субрахунках рахунку 20.

На субрахунку **207 "Запасні частини"** ведеться облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті. На цьому ж субрахунку ведеться облік обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств, на ремонтних підприємствах.

На субрахунку **208 "Матеріали сільськогосподарського призначення"** обліковуються мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння й корми (покупні й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві.

На субрахунку **209 "Інші матеріали"** обліковуються бланки суворого обліку (за вартістю придбання), відходи виробництва (обрубка, обрізка, стружка тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані

від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини тощо.

До складу запасів також відносяться поточні біологічні активи тваринництва та рослинництва, зокрема, тварини, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірі, кролі, сім'ї бджіл, а також худоба, вибракувана з основного стада й реалізована без ставлення на відгодівлю, тварини, прийняті від населення для реалізації, зернові, технічні, овочеві та інші культури, які оцінюються за справедливою вартістю.

Рахунок **21 "Поточні біологічні активи"** призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва та рослинництва.

За дебетом рахунку 21 "Поточні біологічні активи" відображається надходження (оприбуткування зернових, технічних, овочевих та інших культур тощо, приплоду молодняку продуктивної й робочої худоби, вибракуваних з основного стада худоби для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) поточних біологічних активів; приріст живої маси молодняку тварин, за кредитом – вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продажів, безоплатної передачі тощо.

Рахунок **22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"** призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів.

За дебетом рахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" 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 недостач і втрат від псування таких предметів.

Рахунок **23 "Виробництво"** призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).

Зокрема, цей рахунок використовується для обліку на окремих субрахунках витрат [21]:

промислових і сільськогосподарських підприємств на виробництво продукції;

підрядних, геологічних та проектних організацій на виконання будівельно-монтажних, геологорозвідувальних та проектно-пошукових робіт;

підприємств транспорту та зв'язку на надання послуг;
науково-дослідних підприємств на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт;
підприємств громадського харчування на випуск власної продукції;
дорожніх господарств на утримання й ремонт автомобільних шляхів;
підприємств, які здійснюють виробництво, транспортування;
постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення та ведуть окремий облік витрат за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню;
інших підприємств та організацій;
допоміжних (підсобних) виробництв.

За дебетом рахунку 23 "Виробництво" відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом – вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо).

Для обліку та узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві призначено рахунок **24 "Брак у виробництві"**.

Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

Брак продукції поділяється на зовнішній, тобто виявлений споживачем і пред'явлений для відшкодування збитків, та внутрішній, який виявлений у процесі виробництва. Залежно від характеру відхилень від нормативів він може бути остаточним або виправним.

За дебетом рахунку 24 "Брак у виробництві" відображаються витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невикористаного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати

на утримання гарантійних майстерень; за кредитом – суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції.

Рахунок **25 "Напівфабрикати"** призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва.

Облік напівфабрикатів власного виробництва на окремому рахунку ведуть підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція. Зокрема, на цьому рахунку можуть обліковуватися виготовлені підприємством напівфабрикати: чавун передільний – у чорній металургії; сира гума і клей – у гумовій промисловості; сірчана кислота – на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості; солод – у пивоварній промисловості; пряжа і сирова тканина – в текстильній промисловості.

За дебетом рахунку 25 "Напівфабрикати" відображається надходження (створених) напівфабрикатів, за кредитом – вибуття напівфабрикатів унаслідок продажу, передачі в подальшу переробку, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активу.

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства призначено рахунок **26 "Готова продукція"**.

За дебетом рахунку 26 "Готова продукція" відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю.

Рахунок **27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"** призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції.

За дебетом рахунку 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" відображається надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом – вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

На рахунку **28 "Товари"** ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Цей рахунок використовують в основному збутові, торгіві та заготівельні

підприємства й організації, а також підприємства громадського харчування.

На промислових та інших виробничих підприємствах рахунок 28 "Товари" застосовується для обліку будь-яких виробів матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу, або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, що придбані для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, що виробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцями окремо.

Рахунок 28 "Товари" має такі субрахунки [30]:

281 "Товари на складі"

282 "Товари в торгівлі"

283 "Товари на комісії"

284 "Тара під товарами"

285 "Торгова націнка"

286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу".

На субрахунках 281 – 284 за дебетом відображається збільшення товарів та їх вартості, за кредитом – зменшення.

На субрахунку **281 "Товари на складі"** ведеться облік руху та наявності товарних запасів, що знаходяться на оптових та розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо.

На субрахунку **282 "Товари в торгівлі"** ведеться облік руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібною торгівлі (в магазинах, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування тощо).

На субрахунку **283 "Товари на комісії"** ведеться облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають перехід права власності на цей товар до їх продажу. Аналітичний облік ведеться за видами товарів і підприємствами (особами)-комісіонерами.

На субрахунку **284 "Тара під товарами"** ведеться облік наявності й руху тари під товарами й порожньої тари.

На субрахунку **285 "Торгова націнка"** підприємства роздрібною торгівлі у ході ведення обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунку 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом –

зменшення (списання). Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунку 282 способом сторно або зворотною кореспонденцією цих рахунків.

На субрахунку **286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу"** ведеться облік наявності та руху необоротних активів та груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу відповідно до П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" [38].

Бухгалтерські проведення операцій із запасами наведені в табл. 12.1.

Таблиця 12.1

Бухгалтерський облік операцій із запасами

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Оприбутковані виробничі запаси від постачальника	20	63
Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	63
Безкоштовно отримані виробничі запаси	20	718
Отримані товари як внесок до зареєстрованого (пайового) капіталу підприємства	28	46
Відпущені зі складу виробничі запаси на виробництво продукції	23	20
Відпущені зі складу виробничі запаси на адміністративні потреби	92	20
Відпущені зі складу виробничі запаси на збутові потреби	93	20
Оприбуткована на склад готова продукція із виробництва	26	23
Списана фактична собівартість реалізованої готової продукції	901	26
Списана фактична собівартість реалізованих товарів	902	28
Списана фактична собівартість наданих послуг (виконаних робіт)	903	23
Списана фактична собівартість реалізованих на сторону виробничих запасів	943	20
Виявлений брак у виробництві	24	23
Списаний остаточний брак на виробництво	23	24
Утримано із заробітної плати за брак продукції	661	24
Витрачені на виробництво напівфабрикати власного виробництва	23	25

У ході відпуску запасів у виробництво, продажу та іншого вибуття їх оцінка здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних витрат;
- ціни продажу.

Оцінка за ідентифікованою собівартістю здійснюється щодо запасів, які відпускаються, та послуг, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, які не замінюють одне одного. Суть цього методу полягає в тому, що в кожний момент точно відомо, які запаси за якою вартістю знаходяться на складі, а які відпущені на виробництво продукції, стороннім покупцям, тощо.

Оцінка за середньозваженою собівартістю провадиться за кожною одиницею запасів за середньою ціною для запасів, які вибули.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у послідовності відповідно до їх надходження на підприємство.

Оцінка за нормативними витратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів. Згідно з цим методом собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною вартістю цих товарів та торговельною націнкою на них. У свою чергу торговельна націнка на реалізовані товари – це добуток середнього відсотка торговельної націнки товарів та продажної вартості реалізованих товарів.

12.3. Поняття і класифікація малоцінних і швидкозношуваних предметів

До **малоцінних і швидкозношуваних предметів** (МШП) відносяться предмети, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року. До них варто віднести інструменти, господарчий інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг, взуття тощо.

Для обліку наявності та руху МШП Планом рахунків передбачений балансовий рахунок **22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"**.

За дебетом даного рахунку відображаються за первісною вартістю придбані, виготовлені або безкоштовно отримані предмети, за кредитом – відпуск МШП в експлуатацію зі списанням на рахунки витрат, а також списання недостач і втрат від псування таких предметів.

Бухгалтерські проведення операцій із малоцінними та швидкозношуваними предметами наведені в табл. 12.2.

Таблиця 12.2

Бухгалтерський облік операцій із малоцінними та швидкозношуваними предметами

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Оприбутковані малоцінні та швидкозношувані предмети від постачальника	22	631
Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	631
Оприбутковані малоцінні та швидкозношувані предмети, придбані підзвітною особою	22	372
Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	372
Безоплатно отримані малоцінні та швидкозношувані предмети	22	718
Відпущені зі складу малоцінні та швидкозношувані предмети на:		
виробництво продукції	23	22
адміністративні потреби	92	22
на збутові потреби	93	22

Організація бухгалтерського обліку МШП на підприємстві передбачає, насамперед, своєчасне складання первинних документів, дотримання правил під час приймання МШП на склад і відпуску їх в експлуатацію. МШП, що надходять від постачальників, приймаються на склад матеріально відповідальною особою. Фактично прийняті МШП звіряються з даними, зазначеними в супровідних документах.

Для обліку руху МШП на підприємстві передбачені такі форми обліку:

картка обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів (типова форма № МШ–2);

акт вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів (типова форма № МШ–4);

акт на списання інструментів (пристроїв) і обмін їх на придатні (типова форма № МШ–5);

особиста картка обліку спецодягу, спецвзуття й запобіжних пристроїв (типова форма № МШ–6);

відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття й запобіжних пристроїв (типова форма № МШ–7);

акт на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів (типова форма № МШ–8).

Згідно з П(С)БО 9 "Запаси" одиницею бухгалтерського обліку МШП є їхнє найменування або однорідна група (вид).

Під час відпуску МШП зі складу в експлуатацію їхня вартість списується на витрати виробництва або відноситься на витрати діяльності підприємства. Надалі за такими МШП повинен бути організований оперативний кількісний облік за місцями експлуатації та матеріально відповідальними особами протягом усього строку їхнього фактичного використання.

12.4. Інвентаризація запасів

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення вірогідності даних бухгалтерського обліку шляхом їхнього зіставлення з фактичною наявністю товарно-матеріальних цінностей.

Кількість інвентаризацій у звітному періоді, дати їхнього здійснення й перелік товарно-матеріальних цінностей, які підлягають черговій інвентаризації, визначаються керівником підприємства, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

перед складанням річної бухгалтерської звітності;

у процесі зміни матеріально відповідальних осіб (на день прийому-передачі справ);

під час встановлення фактів крадіжок і зловживань, псування цінностей (на день установаження таких фактів);

негайно після ліквідації пожежі або усунення наслідків стихійного лиха;

у випадку ліквідації підприємства;

за розпорядженням судових і слідчих органів;

під час передачі майна в оренду;

під час передачі підприємства, установи, організації або їхніх структурних підрозділів з одного підпорядкування в інше.

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне й своєчасне її проведення несе керівник підприємства.

Для проведення інвентаризації наказом керівника створюється комісія із числа працівників підприємства при обов'язковій участі головного бухгалтера. Інвентаризаційну комісію очолює керівник підприємства або його заступник.

Наказом встановлюються також строки початку й завершення інвентаризації й порядок відображення її результатів в обліку.

Перед початком інвентаризації матеріально відповідальні особи дають розписку про те, що всі прибуткові й видаткові документи на товарно-матеріальні цінності здані в бухгалтерію, всі товарно-матеріальні цінності, які надійшли на зберігання, оприбутковані, а ті, що вибули, списані.

Інвентаризація запасів проводиться, як правило, на 1-ше число місяця за їхнім місцезнаходженням і за матеріально відповідальними особами. Наявність цінностей під час інвентаризації перевіряється шляхом обов'язкового підрахунку, зважування, обмірювання і т. д., виходячи із установлених одиниць виміру.

У процесі зняття натуральних залишків товарно-матеріальних цінностей складається інвентаризаційний опис (типова форма № М-21). В описі вказуються:

- найменування матеріалів;
- номенклатурні номери;
- тип, сорт, розмір;
- вартісна оцінка й інші ознаки відмінності.

Наприкінці інвентаризаційного опису підписуються всі члени комісії й матеріально відповідальні особи.

Виявлені у ході інвентаризації розбіжності між фактичними залишками матеріальних цінностей і даними бухгалтерського обліку регулюються підприємством відповідно до П(С)БО в наступному порядку:

1) лишки цінностей підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходу підприємства;

2) втрати цінностей у межах норм природних втрат списуються за розпорядженням керівника на собівартість продукції. У випадку

відсутності норм природних втрат вони розглядаються як недостачі понад норми;

3) вартість зіпсованих і відсутніх запасів понад норми природних втрат у момент виявлення списується на витрати звітного періоду з відображенням зазначеної вартості на забалансовому рахунку до ухвалення рішення про встановлення конкретних винних осіб.

Бухгалтерський облік понесених збитків та їх відшкодування наведено в табл. 12.3.

Таблиця 12.3

Бухгалтерський облік понесених збитків та їх відшкодування

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Списано вартість зіпсованих запасів:		
виробничих запасів	947	20
МШП	947	22
товарів	947	28
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	947	641
Відображено балансову суму збитку на позабалансовому субрахунку	072	
Віднесено суму заподіяного збитку на винну особу	375	716
Списано балансову вартість збитку з позабалансового субрахунку		072
Отримано відшкодування збитку від винної особи		
у касу	301	375
на рахунок у банку	311	375
із заробітної плати	661	375

Після встановлення осіб, які повинні відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості й включається в дохід звітного періоду.

Після виявлення недостач і псування, що виникли внаслідок зловживань, відповідні матеріали протягом 5 днів передаються в слідчі органи, а на суму виявлених недостач і втрат подається цивільний позов.

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Роль запасів в операційній діяльності підприємств і організацій.
2. Наведіть класифікацію виробничих запасів.
3. Як оцінюються виробничі запаси у поточному обліку і на дату балансу?
4. Мета інвентаризації запасів.
5. Склад малоцінних швидкозношуваних предметів (МШП) і їх класифікація.
6. Особливості обліку МШП.

Тестові питання для самоперевірки

1. До первісної вартості запасів не включаються, а визнаються витратами періоду:
 - а) витрати на доставку запасів;
 - б) відсотки за користування позиками, крім запасів, котрі визнані кваліфікаційним активом відповідно до П(С)БО 31 "Фінансові витрати";
 - в) витрати на збут та загальногосподарські витрати;
 - г) витрати на навантаження та розвантаження запасів.
2. Що відноситься до виробничих запасів:
 - а) інвестиції підприємства в матеріальні ресурси;
 - б) сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання засобів;
 - в) придбані підприємством товари, призначені для подальшого перепродажу;
 - г) придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві?
3. До запасів не відноситься:
 - а) незавершене виробництво;
 - б) товари, придбані для продажу;
 - в) бібліотечні фонди.
4. Яким бухгалтерським проведенням буде оформлено придбання запасних частин, за які розрахунок з постачальниками ще не проведено:
 - а) Дт 207 Кт 23;
 - б) Дт 203 Кт 63;

в) Дт 207 Кт 63;

г) Дт 10 Кт 63?

5. Критерієм для віднесення запасів до малоцінних та швидкозношуваних предметів є:

а) їх ціна;

б) їх термін використання;

в) їх ціна та термін використання.

6. Виявлені у ході інвентаризації лишки запасів не можуть:

а) бути оприбуткованими зі збільшенням доходу підприємства;

б) використовуватися для покриття недостач запасів одного й того ж найменування в іншій матеріально-відповідальній особі;

в) використовуватися для покриття недостач запасів одного й того ж найменування в одній і тій же особі, яка перевіряється.

7. Бухгалтерський запис – Дт 23 Кт 22 – означає, що ...

а) здійснено відпуск товарів у виробництво;

б) здійснено відпуск МШП у виробництво;

в) надійшли МШП з виробництва;

г) надійшли матеріали з виробництва.

Практична складова

Завдання 1. Підприємство роздрібною торгівлю придбало товар в дерев'яній тарі 300 ящиків вартістю 10 грн кожен, лимонад у скляній тарі (пляшки) 1 000 шт. за ціною 0,8 грн кожна. Крім того, була придбана склотара для затоварення в неї готової продукції (пиво) ємністю 0,5 л за ціною 0,24 грн з ПДВ і ємністю 0,33 л за ціною 0,18 грн з ПДВ та бак для зберігання паливно-мастильних матеріалів вартістю 300 грн без ПДВ. Необхідно визначити, на які рахунки бухгалтер повинен віднести вказану тару, використовуючи Інструкцію про застосування плану рахунків.

Завдання 2. ПАТ "Вітор" здійснило поточний ремонт службового автомобіля власними силами. Для цього були придбані запасні частини загальною вартістю 2 500 грн (з ПДВ). На проведення ремонту були витрачені наступні запаси: фарба – 8 л за ціною 15 грн за 1 л, запасні частини – на суму 1 700 грн, паливно-мастильні матеріали (ПММ) – вартістю 650 грн. Запасні частини, які залишилися невикористані під час ремонту автомобіля були реалізовані фізичній особі-підприємцю –

Андрієнку А. А. за 1 060 грн. Оплату запчастин було виконано через касу ПАТ "Вітор". Необхідно відобразити в обліку проведені операції та визначити облікову вартість реалізованих запчастин.

Завдання 3. Протягом звітнього місяця були придбані: сировина для виробництва продукції у постачальника "Фрахт" на суму 62 800 грн з ПДВ; запасні частини для ремонту обладнання у постачальника "Айсберг" на суму 3 200 грн з ПДВ; паливно-мастильні матеріали на АЗС на суму 6 000 грн з ПДВ. Усю заборгованість постачальникам підприємство погасило з рахунку в банку.

В цьому ж місяці були витрачені:

на виробництво продукції: сировина на суму 38 100 грн;

на адміністративні потреби паливно-мастильні матеріали в сумі 3 000 грн;

на поточний ремонт обладнання запасні частини в сумі 1 820 грн.

Повернута з виробництва на склад невитрачена сировина на суму 520 грн.

Необхідно відобразити в обліку господарські операції, відображаючи на субрахунках, використовуючи Інструкцію про застосування плану рахунків.

13. Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості

13.1. Завдання обліку грошових коштів

13.2. Особливості обліку грошових коштів у касі і на рахунках у банках.

Інвентаризація коштів у касі.

13.3. Облік інших грошових коштів.

13.4. Суть і види дебіторської заборгованості.

13.5. Поточна дебіторська заборгованість і її облік.

13.6. Поняття, види й облік розрахунків за векселями одержаними.

13.7. Довгострокова дебіторська заборгованість, її склад і облік.

13.8. Інвентаризація дебіторської заборгованості.

13.1. Завдання обліку грошових коштів

Нормальну виробничу діяльність підприємство може здійснювати тільки під час постійного зв'язку з іншими підприємствами. Згідно зі статтею 198 Господарського кодексу України розрахунки підприємств за своїми зобов'язаннями проводяться в безготівковій і готівковій формах

через установи банків відповідно до правил здійснення розрахункових і касових операцій, затверджених НБУ [18].

Грошові зобов'язання учасників господарських відносин повинні бути виражені і підлягають оплаті у гривнях. Грошові зобов'язання можуть бути виражені в іноземній валюті лише у випадках, якщо суб'єкти господарювання мають право проводити розрахунки між собою в іноземній валюті відповідно до законодавства. Виконання зобов'язань, виражених в іноземній валюті, здійснюється відповідно до закону.

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

Основними завданнями обліку грошових коштів є:

здійснення операцій з коштами за розрахунками з постачальниками й покупцями;

контроль за дотриманням касової й розрахункової дисципліни;

своєчасне і правильне документальне оформлення операцій з руху грошових коштів, щоденний контроль за схоронністю готівкових коштів і цінних паперів у касі підприємства;

інвентаризація коштів і відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку;

дотримання НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" і надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої й неупередженої інформації про зміни, які відбулися в складі коштів підприємства і їхніх еквівалентів за звітний період.

13.2. Особливості обліку грошових коштів у касі і на рахунках у банках. Інвентаризація коштів у касі

Для прийому, зберігання та витрати готівки підприємство має касу [6]. Ведення касових операцій регулюється постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004 р. № 637 "Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні" (зі змінами, внесеними відповідно до Постанов Національного банку № 277 від 10.08.2005 р. і № 454 від 13.12.2006 р., № 252 від 29.04.2009 і № 573 від 22.12.2010).

Згідно з цим Положенням **каса** – це приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видача, зберігання готівкових коштів, інших цінностей, касових документів.

Готівкові розрахунки – платежі готівкою підприємств (підприємців) та фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги), а також за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна.

Готівка (готівкові кошти) – грошові знаки національної валюти України – банкноти і монети, у тому числі обігові, пам'ятні та ювілейні монети, які є дійсними платіжними засобами [42].

Касові документи – документи (касові ордери та відомості на виплату грошей, розрахункові документи, квитанції програмно-технічних комплексів самообслуговування, відомості закупівлі сільськогосподарської продукції, інші прибуткові та видаткові касові документи), за допомогою яких відповідно до законодавства України оформляються касові операції, звіти про використання коштів, а також відповідні журнали встановленої форми для реєстрації цих документів та книги обліку [42].

Доступ у приміщення каси особам, що не мають стосунку до її роботи, забороняється.

Розмір сум готівки в касі підприємства обмежений лімітом, що встановлюється підприємством самостійно за узгодженням з обслуговуючим банком. Понад установлений ліміт готівка може зберігатися в касі тільки в дні виплати заробітної плати, пенсій, стипендій, допомоги протягом трьох робочих днів, включаючи день одержання грошей у банку.

Касир відповідно до діючого законодавства несе повну матеріальну відповідальність за схоронність усіх прийнятих ним цінностей. Після видання наказу про призначення касира на роботу керівник підприємства зобов'язаний під розписку ознайомити його з Положенням про порядок ведення касових операцій, після чого з касиром укладається договір про його повну матеріальну відповідальність. Касирові забороняється передоручати виконання дорученої йому роботи іншим особам.

Для обліку наявності та руху грошових коштів у касі підприємства застосовується синтетичний рахунок **30 "Каса"**, що має наступні субрахунки згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків:

301 "Каса в національній валюті"

302 "Каса в іноземній валюті".

За дебетом рахунку 30 "Каса" відображається надходження грошових коштів у касу підприємства, за кредитом – виплата грошових коштів із каси підприємства.

На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валюти тощо), відкриваються субрахунки "Операційна каса в національній валюті" та "Операційна каса в іноземній валюті".

Ревізія каси проводиться за наказом керівника підприємства. Вона має проводитися раптово, призначеною комісією в присутності касира. При цьому повністю перевіряються готівка, грошові документи, цінні папери і бланки суворої звітності. За результатами перевірки комісією складається акт. У випадку виявлення ревізією нестачі або лишку цінностей у касі в акті вказується сума нестачі або лишку та обставини їхнього виникнення. Зберігання в касі коштів, що не належать підприємству, забороняється, і під час їхнього виявлення вони вважаються надлишками.

Приклад. 12.06.2013 р. проведена інвентаризація каси підприємства та виявлено недостачу коштів на суму 120 грн. Винна особа відшкодовує збитки (вносить нестачу в касу) 21.06.2013 р.

Облікова ставка Нацбанку України за період з 10.06.2013 р. по 21.06.2013 р. була незмінною і становила 7,0 % річних. Період з дати завдання майнових збитків включно (12.06.2013 р.) до дати оцінки включно (21.06.2013 р.) становив 12 календарних днів.

Щоденний розмір облікової ставки – $0,01917\%$ ($7,0\% : 365$).

Коефіцієнт індексації – $0,23\%$ ($7,0\% : 365 \times 12$).

Сума збитку – 147,62 грн [$(120 \times 7,0\% : 365 \times 12) + 120$].

Отже, винна особа повинна внести до каси суму збитку – 147,62 грн.

У бухгалтерському обліку сума недостачі грошових коштів буде відобразитися проведеннями, наведеними в табл. 13.1.

Відповідальність за дотримання касової дисципліни покладається на керівників підприємств, головних бухгалтерів, керівників фінансових служб і касирів.

Для зберігання грошових коштів та здійснення розрахунків підприємства використовують рахунки в банках.

Відображення результатів інвентаризації коштів у касі

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Виявлена недостача готівки в касі	947	301
Відображена недостача готівки на позабалансовому рахунку	072	-
Віднесена сума недостачі готівки на винну особу – касира	375	716
Відображена сума перевищення недостачі коштів, які мають бути перераховані до бюджету	716	642
Перераховані кошти до бюджету	642	311
Внесена сума недостачі винною особою:		
у касу	301	375
на рахунок у банку	311	375
утримано із заробітної плати	661	375
Списана сума недостачі готівки з позабалансового рахунку	-	072
Оприбуткований лишок грошових коштів у касу у процесі проведення інвентаризації	301	719

Порядок відкриття рахунків в установах банків регламентується Інструкцією про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній і іноземній валютах, затвердженій Постановою Правління НБУ № 492 від 12.11.2003 р., зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 17.12.2003 р. за № 1172/8493 зі змінами № 212 від 06.06.2013 р.

Поточний рахунок – рахунок, який відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошових коштів і здійснення розрахунково-касових операцій за допомогою платіжних інструментів відповідно до умов договору і вимог законодавства України.

Поточні рахунки відкриваються підприємствам усіх видів і форм власності, а також їх відособленим структурним підрозділам для зберігання коштів і здійснення всіх видів операцій за цими рахунками відповідно до діючого законодавства України.

Крім поточного рахунку може бути відкритий і поточний валютний рахунок для зберігання валютних коштів і проведення розрахунків з іноземними партнерами [6].

З поточного рахунку проводяться майже всі платежі підприємства: оплата постачальникам за сировину і матеріали, підрядникам за виконані роботи, погашення заборгованості бюджету, Пенсійному фонду, одержання грошей у касу для виплати заробітної плати, депонентів, на відрядні витрати, матеріальної допомоги тощо.

Видача грошей, а також безготівкові перерахування із цього рахунку банком здійснюється, як правило, на підставі наказу підприємства – власника поточного рахунку або з його згоди.

В особливих випадках банк робить примусове списання коштів з поточного рахунку за документами інших організацій. Наприклад, за інкасовими дорученнями податкових інспекцій перераховуються суми прострочених податків і зборів, за виконавчими листами судів тощо. Банк, крім того, може списати кошти з поточного рахунку підприємства без його наказу, за власною ініціативою. Це відсотки за користування позичками, суми за простроченими позичками, за виконані ним послуги.

У цей час законодавчо не встановлена черговість платежів якщо є претензії до поточного рахунку підприємства. Терміновість і важливість платежу визначається керівництвом підприємства.

Синтетичний облік операцій за рахунками у банках ведеться на рахунку першого порядку **31 "Рахунки в банках"**, що має субрахунки (рахунки другого порядку) відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків, у тому числі:

311 "Поточні рахунки в національній валюті"

312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"

313 "Інші рахунки в банку в національній валюті"

314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті".

За дебетом даного рахунку записують залишок вільних коштів підприємства на початок місяця та надходження з різних джерел. За кредитом рахунку відображаються списані, перераховані суми постачальникам, бюджету, видані готівкою й інші витрати та платежі.

Основні бухгалтерські проведення з відображення операцій в касі та на рахунках у банку наведені в табл. 13.2.

**Бухгалтерські проведення з відображення операцій
у касі та на рахунках у банку**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Отримані готівкові кошти в касу з поточного рахунку на виплату заробітної плати та господарські потреби	301	311
Отримана готівка за реалізовані товари	301	702
Отриманий готівкою внесок до зареєстрованого (пайового) капіталу	301	46
Повернуті в касу невикористані підзвітні суми	301	372
Виплачена заробітна плата за платіжними картками	661	311
Видана готівка підзвіт	372	301
Здана готівка в банк	311	301
Отримані кошти на поточний рахунок від покупців у погашення заборгованості	31	36
Отриманий на поточний рахунок внесок до зареєстрованого (пайового) капіталу підприємства	311	46
Перерахована з поточного рахунку заборгованість постачальникам за раніше отримані матеріальні цінності	63	31
Перерахована з поточного рахунку заборгованість бюджету за податками	641	311
Перерахована з поточного рахунку заборгованість Пенсійному фонду	651	311

13.3. Облік інших грошових коштів

До інших коштів підприємства належать поштові марки, марки гербового збору, сплачені проїзні документи, сплачені путівки до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку тощо, електронні гроші.

Інші кошти підприємства включають грошові документи та кошти в дорозі.

До грошових документів належать документи, що перебувають у касі підприємства:

оплачені путівки в будинки відпочинку і санаторії;

поштові марки;

проїзні квитки на службові роз'їзди та інші грошові документи (виставлені акредитиви).

До коштів у дорозі відноситься виручка, отримана підприємством за товари, роботи (послуги), внесена в касу банку або поштового відділення для зарахування на поточний рахунок, але яка ще не зарахована за призначенням.

Підставою для відображення в обліку таких сум при здачі виручки є: квитанція установи банку, поштового відділення, копії супровідних відомостей на здачу виручки інкасаторам банку тощо.

Для обліку інших коштів призначений рахунок **33 "Інші кошти"**, що має наступні субрахунки відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків:

331 "Грошові документи в національній валюті"

332 "Грошові документи в іноземній валюті"

333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"

334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті"

335 "Електронні гроші, номіновані в національній валюті".

Електронні гроші – одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є грошовим зобов'язанням цієї особи, що виконується в готівковій або безготівковій формі. При цьому з метою бухгалтерського обліку не визнаються електронними грошима наперед оплачені картки одноцільового використання: дисконтні картки торговців, картки автозаправних станцій, квитки для проїзду в міському транспорті тощо, які приймаються як засіб платежу виключно їх емітентами.

На субрахунку 335 "Електронні гроші, номіновані в національній валюті" відображаються операції з електронними грошима, які здійснюються комерційними агентами та користувачами, відповідно до нормативно-правових актів Національного банку України та правил використання електронних грошей, узгоджених з Національним банком України.

Основні бухгалтерські проведення з обліку інших коштів наведені в табл. 13.3.

За дебетом рахунку 33 "Інші кошти" відображається надходження грошових документів у касу підприємства і коштів у дорозі, за кредитом – вибуття грошових документів і списання коштів у дорозі після їхнього зарахування на відповідні рахунки.

Бухгалтерські проведення з обліку інших коштів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Виставлений акредитив:		
вітчизняному постачальнику	331	313
іноземному постачальнику	332	314
Оприбутковані товарно-матеріальні цінності від постачальників за рахунок виставленого акредитиву*	15 20	331 332
Перераховано кошти санаторно-курортному закладу за придбані путівки з рахунку в банку	331	311
Видано путівки з повною оплатою через касу	301	331
Видано путівки з частковою оплатою за рахунок фонду соціального страхування	65	331

* Акредитивна форма розрахунків застосовується з метою гарантування платежів постачальникові. Сутність цієї форми полягає в тому, що платник доручає своєму банкові провести платіж за місцем перебування постачальника. Умови та порядок проведення розрахунків за акредитивами передбачаються в договорі між одержувачем платежу та заявником акредитива. [4]

13.4. Суть і види дебіторської заборгованості

У процесі діяльності підприємство не завжди здійснює розрахунки з іншими підприємствами або фізичними особами одночасно з передачею готової продукції, виконанням робіт, наданням послуг. У зв'язку із цим у нього виникає дебіторська заборгованість.

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

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

Бухгалтерський облік дебіторської заборгованості регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 року № 237 (П(С)БО 10) зі змінами, внесеними

Наказами Міністерства фінансів України від 30 листопада 2000 р. № 304 і від 23 травня 2003 року № 363 та від 09.12.2011 № 1591.

Відповідно до П(С)БО 10 дебіторська заборгованість визнається активом, тільки у випадку виконання наступних умов [31]:

- 1) якщо її сума може бути достовірно визначена;
- 2) існує імовірність одержання підприємством у майбутньому економічних вигід у результаті її погашення.

За строком погашення розрізняють довгострокову і поточну (короткострокову) дебіторську заборгованість.

Довгостроковою дебіторською заборгованістю вважається сума дебіторської заборгованості, що не виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточною дебіторською заборгованістю вважається сума дебіторської заборгованості, що виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

13.5. Поточна дебіторська заборгованість і її облік

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первісною вартістю.

Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником, визнається сумнівною.

У балансі поточна дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, яка визнана активом, відображається за чистою реалізаційною вартістю.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості – сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів [31].

Таким чином, для визначення чистої реалізаційної вартості дебіторської заборгованості за товари (роботи, послуги) на дату балансу необхідно обчислити величину резерву сумнівних боргів.

Величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів:

- 1) застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- 2) застосування коефіцієнта сумнівності.

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

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

Відповідно до п. 4 П(С)БО 10 безнадійна дебіторська заборгованість – це поточна заборгованість, щодо якої виконується одна з двох умов:

- 1) існує впевненість про її неповернення боржником;
- 2) строк позовної давності минув.

Висновок про створення резерву сумнівних боргів готується за результатами інвентаризації комісією підприємства, за участю керівників юридичної служби, бухгалтерії, служби збуту і затверджується керівником підприємства. У висновку про створення резерву сумнівних боргів комісія відображає:

- 1) відомості про дату і причини виникнення заборгованості;
- 2) строк її погашення за умовами договору;
- 3) відсутність гарантій її погашення (векселів, застав);
- 4) дату подання позовної заяви в суд про стягнення заборгованості з покупця (замовника);
- 5) номер і дату платіжного доручення про перерахування мита.

Резерв створюється з метою забезпечення безпеки підприємства.

Таким чином, для відображення заборгованості в обліку повинні бути використані наступні класифікаційні ознаки:

- 1) готівковий або безготівковий спосіб погашення;
- 2) заборгованість юридичних або фізичних осіб, у тому числі, що перебувають в штаті підприємства;
- 3) довгострокова або поточна заборгованість;
- 4) форми розрахунків.

Для обліку поточної дебіторської заборгованості Планом рахунків передбачені наступні рахунки:

- 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
- 37 "Розрахунки з різними дебіторами"
- 38 "Резерв сумнівних боргів".

За дебетом рахунку **36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"** відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів,

виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації, за кредитом – сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, у касу, та інші види розрахунків. Сальдо рахунку відображає заборгованість покупців та замовників за одержані продукцію (роботи, послуги).

На рахунку **38 "Резерв сумнівних боргів"** ведеться облік резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої є ризик неповернення. За кредитом даного рахунку відображається створення резерву сумнівних боргів у кореспонденції з рахунками обліку витрат, за дебетом – списання сумнівної заборгованості в кореспонденції з рахунками обліку дебіторської заборгованості або зменшення нарахованих резервів у кореспонденції з рахунками доходів.

За дебетом рахунку **37 "Розрахунки з різними дебіторами"** відображається зростання дебіторської заборгованості в розрахунках за виданими авансами, розрахунках з підзвітними особами, за нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням заподіяного збитку тощо, за кредитом – сума платежів, що надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, у касу й інші види розрахунків. Сальдо рахунку відображає заборгованість різних дебіторів на звітну дату.

Розглянемо особливості обліку розрахунків з різними дебіторами на субрахунках відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків.

У процесі діяльності підприємство здійснює попередню оплату постачальникам за сировину і матеріали, підрядникам за виконання роботи та іншим підприємствам і організаціям за які-небудь послуги. Така оплата підлягає бухгалтерському обліку на субрахунку **371 "Розрахунки за виданими авансами"**. За дебетом даного субрахунку відображаються перераховані суми авансів (зроблена передоплата), а за кредитом погашення заборгованості постачальниками і підрядниками – отримані товарно-матеріальні цінності або прийняті виконані роботи, послуги. Дебетове сальдо відображає величину виданих авансів.

У процесі діяльності підприємства його працівники можуть виконувати певні господарські операції від імені і за рахунок

підприємства. Якщо такі працівники одержали авансом готівкові кошти на майбутні адміністративно-господарські та відрядні витрати, їх називають підзвітними особами. Видача у підзвіт грошових сум проводиться з дозволу керівника підприємства за заявою працівника.

Облік розрахунків з підзвітними особами ведеться на рахунку **372 "Розрахунки з підзвітними особами"**. За дебетом рахунку записуються видані у підзвіт суми та суми відшкодованої перевитрати на підставі видаткових касових ордерів, за кредитом суми, використані підзвітними особами на підставі авансових звітів, а також здані в касу невикористані підзвітні суми за прибутковими касовими ордерами. Сальдо субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються розгорнуто: дебетове сальдо у складі оборотних активів, кредитове сальдо у складі поточних зобов'язань в балансі підприємства.

Субрахунок **373 "Розрахунки за нарахованими доходами"** служить для обліку розрахунків за нарахованими доходами до одержання у вигляді дивідендів, відсотків тощо.

За дебетом цього субрахунку відображаються нараховані доходи, а за кредитом – їхнє погашення дебіторами. Дебетове сальдо показує величину заборгованості за нарахованими доходами.

Субрахунок **374 "Розрахунки за претензіями"** служить для обліку розрахунків за претензіями, які пред'явлені постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за пред'явленими їм і визнаними штрафами, пенею, неустойками.

За дебетом цього субрахунку відображаються пред'явлені претензії, а за кредитом – оплачені, погашені або відшкодовані товарно-матеріальні цінності, роботи, послуги. Дебетове сальдо показує величину заборгованості по заявлених претензіях.

У ході діяльності на підприємстві виникають випадки нестачі і втрат від псування цінностей, розкрадання коштів. Це виявляється під час проведення ревізій, інвентаризацій тощо. У ході виявлення таких втрат і, коли конкретна винна особа встановлена, всі витрати за заподіяним збитком відшкодовуються нею.

Для обліку відшкодування втрат у бухгалтерському обліку застосовується субрахунок **375 "Розрахунки за відшкодуванням**

заподіяного збитку". За дебетом цього рахунку відображається сума збитку, віднесена на винну особу, а за кредитом – сума відшкодування винною особою нанесеного збитку. Дебетове сальдо показує величину невідшкодованого заподіяного збитку підприємству.

На субрахунку **376 "Розрахунки за позиками членам кредитних спілок"** ведеться облік розрахунків за позиками членам кредитних спілок у кредитних спілках.

Для обліку операцій за розрахунками з різними організаціями і фізичними особами, включаючи працівників підприємства (за товари, продані в кредит, за виданими позичками, за спецодяг, виданий на виплату), навчальними закладами, науковими і транспортними організаціями, а також з іншими підприємствами за операціями, пов'язаними з реалізацією виробничих запасів, зі здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи) застосовується субрахунок **377 "Розрахунки з іншими дебіторами"**.

За дебетом цього рахунку відображаються оборот і сальдо, які показують відповідно збільшення і наявність дебіторської заборгованості на звітну дату, а за кредитом – її оплата, погашення або зменшення.

Основні бухгалтерські проведення з відображення розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю наведені в табл. 13.4.

Таблиця 13.4

**Бухгалтерські проведення з відображення розрахунків
за поточною дебіторською заборгованістю**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Реалізована готова продукція:		
вітчизняним покупцям	361	701
іноземним покупцям	362	701
Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	701	641
Реалізовані товари:		
вітчизняним покупцям	361	702
іноземним покупцям	362	702

1	2	3
Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	702	641
Виконані роботи, зроблені послуги замовникам	361	703
Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	703	641
Нарахований резерв сумнівних боргів	944	38
Списана безнадійна заборгованість вітчизняних покупців за рахунок створеного резерву	38	361
Перерахована передоплата постачальникам за матеріали	371	311
Видані готівкові кошти під звіт на відрядження	372	301
Нараховані відсотки за фінансовими інвестиціями	373	732
Отримані на поточний рахунок доходи (відсотки) за фінансовими інвестиціями	311	373
Пред'явлена претензія постачальникам за несвоєчасну поставку попередньо оплачених матеріалів	374	371
Пред'явлена претензія постачальникам за поставку неякісної сировини	374	631
Визнаний штраф покупцем за несвоєчасну оплату реалізованої продукції	374	715
Отримані на поточний рахунок штрафні санкції	311	374
Виявлені у процесі проведення інвентаризації недостачі, віднесені на винну особу	375	716
Відшкодована сума збитку винною особою в касу	301	375
Утримана із заробітної плати винної особи сума збитку	661	375
Реалізовані на сторону зайві виробничі запаси	377	712
Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	712	641
За заявою працівника підприємства видана позика	377	301
Отримано від дебіторів у погашення заборгованості за реалізовані запаси на поточний рахунок або у касу	311, 301	377

13.6. Поняття, види й облік розрахунків за вексями одержаними

Для розрахунків між підприємствами за безготівковою формою з метою погашення боргових зобов'язань широко використовуються векселі.

Вексель – письмове боргове грошове зобов'язання встановленого зразка, за яким одна особа зобов'язана сплатити іншій певну суму коштів у встановлений строк, правовий статус якого регулюється законодавством про вексельний обіг [6].

Вексель належить до цінних паперів і є документом, що підтверджує майнові права, здійснення і передача яких можлива лише при його пред'явленні.

Векселі діляться на прості та переказні.

Простий вексель – письмовий документ, виданий у формі безумовного зобов'язання здійснити платіж у зазначеній сумі, у встановлений строк і в обумовленому місці.

Переказний вексель (тратта) – письмовий документ, виданий у формі безумовної пропозиції (наказу) здійснити платіж у зазначеній сумі, у встановлений строк і у зазначеному місці.

Простий вексель випишується боржником із зобов'язанням з погашення боргу кредиторів. Переказний вексель – це вимога кредитора до боржника про сплату коштів третій особі – ремітенту.

Векселі можуть використовуватися в господарській діяльності підприємства як інструмент комерційного кредиту, що передбачає плату за відстрочку платежу, для здійснення розрахунків за товари (роботи, послуги), оформлення заборгованості з податків і зборів (наприклад, для розрахунків з Пенсійним фондом, податкові векселі), як цінний папір, придбаний за грошові кошти (за договором міни).

Для обліку отриманих векселів застосовуються наступні рахунки бухгалтерського обліку відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків:

182 "Довгострокові векселі одержані"

341 "Короткострокові векселі, одержані в національній валюті"

342 "Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті".

На рахунку **182 "Довгострокові векселі одержані"** ведеться облік векселів, отриманих у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості, що не виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

За дебетом рахунку 182 "Довгострокові векселі одержані" відображається виникнення (збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості за довгостроковими векселями одержаними, за кредитом – погашення (списання) такої довгострокової дебіторської заборгованості.

На рахунках **341 "Короткострокові векселі, одержані в національній валюті"** і **342 "Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті"** ведеться облік векселів за поточною дебіторською заборгованістю, що погашається протягом 12 місяців з дати балансу.

За дебетом цих рахунків відображається одержання векселя за продані товари (роботи, послуги), а за кредитом – отримані кошти в погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо. Дебетове сальдо показує суму заборгованості покупців та замовників, забезпечену векселями.

Основні бухгалтерські проведення з відображення розрахунків за векселями одержаними наведені в табл. 13.5.

Таблиця 13.5

**Бухгалтерські проведення з відображення розрахунків
за векселями одержаними**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Отриманий короткостроковий вексель у забезпечення дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію:		
у національній валюті	341	361
в іноземній валюті	342	362
Отриманий довгостроковий вексель у забезпечення дебіторської заборгованості	182	377
Отримані на поточний рахунок кошти в погашення заборгованості за довгостроковим векселем	311	182
Отримані на поточний рахунок кошти в погашення заборгованості за короткостроковим векселем:		
у національній валюті	311	341
в іноземній валюті	312	342
Переданий раніше отриманий короткостроковий вексель у погашення заборгованості вітчизняним постачальникам	631	341
Переданий раніше отриманий короткостроковий вексель у погашення заборгованості іноземним постачальникам	632	342
Переданий раніше отриманий довгостроковий вексель у погашення заборгованості за довгостроковим кредитом банку	501	182
Переданий раніше отриманий довгостроковий вексель у погашення заборгованості за довгостроковими фінансовими зобов'язаннями	55	182

13.7. Довгострокова дебіторська заборгованість, її склад і облік

На рахунку 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи" ведеться облік дебіторської заборгованості, яка відповідає одночасно двом умовам:

вона не повинна виникати в ході нормального операційного циклу;
повинна бути погашена через дванадцять місяців з дати балансу.

Для обліку довгострокової дебіторської заборгованості призначені згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків наступні субрахунки рахунку 18:

181 "Заборгованість за майно, передане у фінансову оренду", що призначений для обліку та відображення чистих інвестицій орендодавця у фінансову оренду, які визначаються відповідно до П(С)БО 14 "Оренда";

182 "Довгострокові векселі одержані", який призначений для обліку векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості;

183 "Інша дебіторська заборгованість", що призначений для обліку довгострокової дебіторської заборгованості, не відображеної на інших субрахунках рахунку 18. Це довгострокова заборгованість за продані активи з розстрочкою платежу, за виданими позичками працівникам підприємства тощо.

Основні бухгалтерські проведення з обліку довгострокової дебіторської заборгованості наведені в табл. 13.6.

Таблиця 13.6

Бухгалтерські проведення з обліку довгострокової дебіторської заборгованості

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Видано довгострокову позику працівнику підприємства:		
з каси	183	301
з рахунку в банку	183	311
Переведена частина заборгованості за довгостроковою позику до складу поточної дебіторської заборгованості	377	183

1	2	3
Отримана заборгованість по довгостроковій позичці в частині поточної заборгованості:		
у касу	301	377
на рахунок у банку	311	377
Отримано майно, передане у фінансову оренду	181	746
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	746	641
Переведена частина заборгованості за фінансову оренду до складу поточної дебіторської заборгованості	377	181
Отримана заборгованість по фінансовій оренді в частині поточної заборгованості на рахунок у банку	311	377

13.8. Інвентаризація дебіторської заборгованості

У формі річної фінансової звітності № 1 "Баланс" дебіторська заборгованість представлена цілим рядом статей: "Довгострокова дебіторська заборгованість" (1040), "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" (1125), "Дебіторська заборгованість за розрахунками": за виданими авансами (1130), з бюджетом (1135), "Інша поточна дебіторська заборгованість" (1155).

Під час інвентаризації варто пам'ятати, що, відповідно до загальних вимог до визнання активів згідно з національними стандартами, дебіторська заборгованість може знайти відображення в балансі, якщо може бути достовірно визначена її грошова оцінка й у майбутньому можна чекати одержання економічних вигід від її погашення внаслідок одержання коштів, інших активів або зменшення зобов'язань.

Законодавчою і нормативною базами перевірки дебіторської заборгованості є:

Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996–XIV" (зі змінами й доповненнями);

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", 10 "Дебіторська заборгованість"; 15 "Дохід"; 16 "Витрати";

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 3 листопада 1999 р. № 291.

Під час здійснення інвентаризації дебіторської заборгованості необхідно звірити розрахунки з вітчизняними покупцями, правильність створення резерву сумнівних боргів, безнадійної заборгованості, розрахунків за виданими авансами, розрахунками за нарахованими доходами (якщо дебіторська заборгованість виникла в ході фінансової діяльності), розрахунків за претензіями, розрахунків з іноземними покупцями.

Інвентаризація розрахунків полягає у виявленні на основі відповідних документів залишків і ретельній перевірці обґрунтованості сум, які зазначені на рахунках.

Для ефективного та повного здійснення перевірки розрахунків з вітчизняними покупцями необхідне здійснення таких процедур:

- звірення залишку заборгованості за даними головної книги із залишками в облікових регістрах;

- перевірка наявності актів звірення та відповідності їх даним аналітичного і синтетичного обліку.

Під час перевірки також здійснюється:

- визначення великих дебіторів і складання їхнього переліку;

- направлення запитів на звірення заборгованості;

- перевірка наявності договорів і їхньої реєстрації в спеціальному журналі;

- перевірка правильності оформлення документів з відвантаження і своєчасного надання їх у бухгалтерію;

- перевірка розрахунків за товарообмінними операціями (наявність договору; акту взаємозаліку; застосування звичайних цін; застосування відповідної кореспонденції рахунків);

- перевірка розрахунків з використанням векселів;

- перевірка повноти і своєчасності оплати рахунків на основі регістрів обліку;

- зібрання підтверджень того, що поточна дебіторська заборгованість визначаються одночасно з визначенням доходу від реалізації;

- перевірка правильності відображення дебіторської заборгованості в балансі і повноти інформації щодо дебіторської заборгованості в "Примітках до річної фінансової звітності";

- перевірка обґрунтованості списання дебіторської заборгованості на витрати.

Весь процес інвентаризації дебіторської заборгованості повинен бути документально оформлений. У ході перевірки отримана інформація фіксується в різного роду робочих документах і є основою для здійснення остаточного висновку.

Під час інвентаризації з'ясовують відсоток безнадійної дебіторської заборгованості для того, щоб перевірити інформацію про створення резерву сумнівних боргів. Наприкінці року підприємство повинне визначити суму безнадійних боргів і створити резерв для її погашення за рахунок витрат поточного року. Важливим аспектом контролю є списання безнадійних боргів як таких, за якими існує впевненість у неповерненні їх боржником або за якими минув строк позовної давності.

Крім того, необхідно перевірити правильність відображення в бухгалтерському обліку погашення заборгованості, що була раніше віднесена до сумнівної.

Типовими порушеннями, які трапляються під час перевірки ведення обліку дебіторської заборгованості, є:

- невідповідність даних аналітичного і синтетичного обліку;
- зарахування отриманих сум дебіторської заборгованості на погашення заборгованості невідповідних дебіторів;
- арифметичні неточності;
- списання нестач і крадіжок за рахунок збільшення дебіторської заборгованості тощо.

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Назвіть порядок і розміри видачі грошей підзвітній особі.
2. Наведіть проведення, за якими оформляються суми, перевитрачені підзвітними особами.
3. Назвіть проведення, які складаються під час недостачі та лишках, що виявлені в касі.
4. Як відображають в обліку розрахунки за претензіями?
5. Розкрийте сутність довгострокової дебіторської заборгованості і вкажіть за яких умов вона виникає.

Тестові питання для самоперевірки

1. виправлення в касовій книзі проводяться методом:

- а) червоного сторно;
- б) корегуючим методом з підписом касира та головного бухгалтера;
- в) знищенням аркуша з помилкою;
- г) зафарбуванням корегуючою рідиною.

2. Приходні касові ордера підписуються:

- а) керівником підприємства, головним бухгалтером та касиром;
- б) головним бухгалтером, касиром;
- в) касиром.

3. Недостачі в касі, виявлені під час інвентаризації, списуються на:

- а) фінансовий результат;
- б) витрати виробництва;
- в) винних осіб.

4. Виберіть, хто з перерахованих посадових осіб веде:

1. Записи в касовій книзі	(а) касир
2. Реєстрацію прибуткових і видаткових касових ордерів у журналі реєстрації	(б) головний бухгалтер
3. Записи в журналі 1	(в) бухгалтер

5. Поточні рахунки в банківських установах повинні відкриватися:

- а) тільки для підприємств – юридичних осіб з державною, акціонерною та орендною формою власності;
- б) підприємства всіх видів і форм власності та їх відособленим структурним підрозділам;
- в) підприємствам всіх видів і форм власності, крім філіалів та представництв в інших населених пунктах.

6. Яким записом буде відображена господарська операція "Підприємство придбало путівки до санаторію та оплатило їх за рахунок коштів з поточного рахунку":

- а) Д-т 333 К-т 301;
- б) Д-т 301 К-т 333;
- в) Д-т 311 К-т 333;
- г) Д-т 333 К-т 311?

7. Що відображає дебетове сальдо субрахунка 372:

- а) суму заборгованості підзвітних осіб;
- б) суму виданих авансів;
- в) суму заборгованості за пред'явленими претензіями?

8. Виберіть, якому з наведених понять відповідає те чи інше визначення:

1. Безнадійна дебіторська заборгованість.	(а) сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу
2. Поточна дебіторська заборгованість.	(б) поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари і послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником
3. Сумнівний борг.	(в) поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її повернення боржником

9. У ході створення резерву сумнівних боргів на підприємстві:

- а) збільшуються витрати виробництва;
- б) зменшуються доходи підприємства;
- в) зменшуються адміністративні витрати;
- г) збільшуються операційні витрати підприємства.

Практична складова

Завдання 1. Підприємство "ABC" протягом звітного місяця здійснило наступні операції:

перерахувало кошти постачальнику за отриману сировину на суму 32 000 грн (з ПДВ);

з поточного рахунку в касу були отримані кошти 2 200 грн для видачі під звіт. У той же день з каси були видані кошти бухгалтеру Колокол А. Г. на придбання канцтоварів у сумі 300 грн та менеджеру збуту Попову Р. П. на відрядження у сумі 1 900 грн;

отримано залишок підзвітних коштів у касу від начальника цеха Крамаря В. О. в сумі 350 грн;

перераховано в бюджет з рахунку у банку суму податків у розмірі 5 620 грн;

отримано на рахунок у банку від покупців на суму 125 300 грн;

отримано в касу з поточного рахунку на виплату авансу працівникам на суму 25 000 грн;

виплачено з каси аванс у сумі 25 000 грн.

Необхідно відобразити в обліку проведені операції.

Завдання 2. У касі підприємства внаслідок інвентаризації, проведеної 1 жовтня, виявлено недостачу коштів у сумі 10 грн. Винна особа встановлена – касир, яка внесла суму завданого збитку в касу 18 жовтня. Облікова ставка Нацбанку України за період з 1.10 по 18.10 була незмінною і становила 7,45 % річних.

Необхідно відобразити в обліку господарські операції.

Завдання 3. Виробниче підприємство "Аскольд" займається випуском та реалізацією безалкогольних напоїв. З розливного цеху на склад готової продукції було отримано 12 000 пляшок напою "Буратіно" та 6 000 пляшок напою "Апельсин". Фактична вартість однієї пляшки напою склала 10,24 грн та 10,62 грн відповідно. Наступного дня покупцю були відвантажені 8 000 пляшок "Буратіно" та 5 000 пляшок "Апельсин" за ціною 14,85 грн та 15,25 грн відповідно (з ПДВ).

Необхідно відобразити в обліку проведені операції та визначити розмір прибутку від реалізації готової продукції.

Завдання 4. Підприємством "Аск" реалізована готова продукція покупцеві ПП "Кокон" на суму 21 000 грн. з ПДВ. Собівартість продукції склала 12 200 грн. На суму заборгованості від покупця отримано простий короткостроковий вексель строком на 3 місяці. Після закінчення терміну заборгованості вексель був погашений шляхом отримання грошових коштів на рахунок у банку.

Необхідно відобразити операції в обліку підприємства "Аск".

14. Облік фінансових інвестицій

14.1. Визначення і класифікація фінансових інвестицій.

14.2. Оцінка фінансових інвестицій.

14.3. Облік поточних і довгострокових фінансових інвестицій.

14.1. Визначення і класифікація фінансових інвестицій

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції і її розкриття у фінансовій звітності регламентуються П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції".

Фінансові інвестиції – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора [13].

Фінансові інвестиції поділяються на: довгострокові фінансові інвестиції, поточні фінансові інвестиції, еквіваленти грошових коштів.

Поточні фінансові інвестиції – це інвестиції на термін, що не перевищує один рік та які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

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

Довгострокові фінансові інвестиції – це фінансові інвестиції на період більше одного року, а також всі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

До кожної з наведених категорій фінансових інвестицій можуть належати інвестиції в цінні папери, які є *інструментами капіталу* (акції, паї, майнові права), *борговими інструментами* та *похідними інструментами*, правила обліку яких регулюються П(С)БО 13 "Фінансові інструменти".

Крім того, кожний з видів залежно від мети (наміру) інвестора може бути кваліфікований як придбаний з метою перепродажу і такий, що утримується до погашення (боргові інструменти) або безстроково (інструменти капіталу). Інвестиції, придбані з метою перепродажу, які в будь-який момент можуть бути реалізовані, варто кваліфікувати як поточні, навіть якщо за своєю первісною суттю вони є довгостроковими.

Розглянемо приклад, що ілюструє істотні розбіжності в класифікації одних і тих же за формальними ознаками інвестицій залежно від мети й умов їхнього придбання.

Інвестиційна компанія "АРТ" придбала з метою перепродажу 30 % голосуючих акцій Публічного АТ "Місто". Акції Публічного АТ "Місто" вільно котируються на ринку цінних паперів. У цьому випадку цю інвестицію "АРТ" варто розглядати як **поточну**.

Потім "АРТ" перепродує 30 % голосуючих акцій Публічного АТ "Місто" фінансово-промислового холдингу, що має намір здійснювати **контроль** над Публічним АТ "Місто". У процесі складання фінансової звітності фінансово-промисловий холдинг повинен класифікувати цю фінансову інвестицію як **довгостроковий необоротний актив**.

Залежно від рівня впливу інвестора на інвестоване підприємство інвестиції поділяються на:

Інвестиції в асоційовані підприємства – інвестиції в підприємство, у якому інвестору належить блокувальний (більше 25 %)

пакет акцій (голосів) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

Інвестиції в дочірні підприємства – інвестиції в підприємства, які перебувають під контролем материнського (холдингового) підприємства. **Контроль** – вирішальний вплив на фінансову, господарську й комерційну політику підприємства з метою одержання вигід від його діяльності.

Інвестиції в спільну діяльність – інвестиції для ведення господарської діяльності, зі створенням або без створення юридичної особи, що є об'єктом загального контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними. **Загальний контроль** – розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення загальної діяльності.

Пов'язані сторони – особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

14.2. Оцінка фінансових інвестицій

Придбання фінансових інвестицій здійснюється в такий спосіб:

за кошти;

шляхом обміну на цінні папери власної емісії;

шляхом обміну на інші активи.

Фінансові інвестиції спочатку оцінюються і відображаються в бухгалтерському обліку **за собівартістю**.

Собівартість фінансової інвестиції складається з:

1) ціни придбання;

2) витрат, які безпосередньо пов'язані із придбанням: комісійна винагорода; мито; податки; збори; обов'язкові платежі; інші витрати, безпосередньо пов'язані із придбанням даної фінансової інвестиції.

Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів.

Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на інші активи, то її собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів.

Собівартість фінансової інвестиції, залежно від способу придбання, наведена в табл. 14.1.

Таблиця 14.1

Собівартість фінансової інвестиції, залежно від способу придбання

Спосіб придбання фінансової інвестиції	Собівартість фінансової інвестиції
Придбання за кошти	Сплачені кошти. Витрати, які безпосередньо пов'язані із придбанням
Придбання шляхом обміну на цінні папери власної емісії	Справедлива вартість переданих цінних паперів. Витрати, які безпосередньо пов'язані із придбанням
Придбання шляхом обміну на інші активи	Справедлива вартість переданих активів. Витрати, які безпосередньо пов'язані із придбанням

Справедлива вартість цінних паперів – це поточна ринкова вартість, що визначається на фондовому ринку, при відсутності такої оцінки – експертна оцінка.

Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу наведена у табл. 14.2.

Таблиця 14.2

Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу

Види інвестицій	Оцінка, що застосовується для відображення інвестицій на дату балансу
1	2
Інвестиції в: асоційовані, дочірні, спільні підприємства	1. Вартість, визначена за методом участі в капіталі. 2. Справедлива вартість. Цей метод використовується для обліку фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства за наявності однієї з умов: а) фінансові інвестиції придбані та утримуються винятково для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання; б) асоційоване або дочірнє підприємство ведуть діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців

1	2
	3. Собівартість із урахуванням зменшення корисності. Цей метод використовується за наявності однієї з умов, зазначених у п. 2, у випадку неможливості визначення справедливої вартості інвестиції
Фінансові інвестиції, які придбані та утримуються до їхнього погашення (боргові цінні папери)	Амортизована собівартість
Фінансові інвестиції, які придбані та утримуються з метою їхнього продажу	1. Справедлива вартість. 2. Собівартість із урахуванням зменшення корисності (якщо справедливу вартість визначити неможливо)

Фінансові інвестиції, спочатку зараховані на баланс за собівартістю, на кожну дату балансу відображаються з використанням таких оцінок:

- 1) за справедливою вартістю;
- 2) за собівартістю з урахуванням зменшення корисності;
- 3) за амортизованою собівартістю;
- 4) за вартістю, визначеною за методом участі в капіталі.

Застосування того або іншого методу залежить від мети придбання інвестицій, рівня впливу інвестора на інвестоване підприємство, терміну, на який вони були придбані.

Існує кілька видів оцінки цінних паперів:

за номінальною вартістю (вартість, позначена на бланку цінного папера);

емісійною вартістю (ціна первинного розміщення цінних паперів);

ринковою вартістю;

ліквідаційною вартістю;

балансовою вартістю (вартість майна акціонерного товариства, створеного за рахунок власних джерел, розділена на кількість випущених акцій);

обліковою вартістю (вартість, за якою цінні папери враховуються на балансі підприємства в цей момент).

Основною оцінкою у підприємства-інвестора у ході їхнього придбання та постановки на облік є оцінка цінних паперів за фактичною собівартістю (покупна – ринкова вартість цінних паперів, включаючи

фактичні витрати підприємства з вкладання, витрати зі сплати комісійних посередникам і т. д.).

14.3. Облік поточних і довгострокових фінансових інвестицій

Для обліку фінансових інвестицій Планом рахунків призначені такі рахунки [30]:

Рахунок **14 "Довгострокові фінансові інвестиції"** – використовується для узагальнення інформації про наявність і рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних і місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни і за кордоном. За дебетом рахунку 14 відображається вартість здійснених вкладень (інвестицій), за кредитом – їхнє списання (вибуття) або зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік ведеться за методом участі в капіталі.

Згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків облік інвестицій за методом участі в капіталі підлягає відображенню на субрахунку 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі".

Метод участі в капіталі – метод обліку інвестицій, відповідно до якого балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Порядок застосування цього методу досить докладно висвітлений у П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції". Метод участі в капіталі застосовується, як правило, для фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні підприємства та у спільну діяльність із створенням юридичної особи. Такі підприємства належать до пов'язаних сторін.

Згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків на субрахунку 142 "Інші інвестиції пов'язаним сторонам" відображаються інші довгострокові інвестиції пов'язаним сторонам, облік яких ведеться не за методом участі в капіталі. На субрахунку 143 "Інвестиції непов'язаним сторонам" варто враховувати всі інші інвестиції. Це облігації державної позики, депозитні сертифікати та ін.

Для обліку поточних фінансових інвестицій використовується балансовий рахунок першого порядку **35 "Поточні фінансові**

інвестиції", що має згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків такі субрахунки, як 351 "Еквіваленти грошових коштів" та 352 "Інші поточні фінансові інвестиції". За дебетом цих субрахунків відображається надходження, придбання поточних фінансових інвестицій, за кредитом – зменшення їх вартості та вибуття.

Кореспонденція рахунків за господарськими операціями з довгостроковими інвестиціями відображена в табл. 14.3.

Таблиця 14.3

**Кореспонденція рахунків за операціями
з довгостроковими інвестиціями**

Зміст операції	Дебет	Кредит
Інвестовано кошти в акції іншого підприємства з поточного рахунку (непов'язані сторони)	143	311
Здійснено інвестування до статутного капіталу дочірнього підприємства у вигляді основних засобів	142	10
Інвестовано кошти в акції асоційованого підприємства з поточного рахунку	141	311
Отриманий дохід від інвестицій в асоційоване підприємство (у сумі збільшення частки інвестора в капіталі)	141	721
Нараховані дивіденди за інвестиціями в асоційоване підприємство	373	141
Нараховані дивіденди за інвестиціями непов'язаним сторонам	373	731
Отримано нараховані доходи на рахунок підприємства	311	373
Відображено переведення довгострокової фінансової інвестиції в категорію поточної	352	143
Придбано акцію за рахунок коштів на поточному рахунку, терміном погашення через 3 місяці	351	311
Продано акцію за номінальною вартістю через 3 місяці	311	351
Перераховано на депозитний рахунок внесок на термін до 11 місяців	352	311

Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною фінансовою інвестицією.

Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій із забезпеченням можливості отримання інформації про інвестиції як на території країни, так і за кордоном.

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Наведіть склад поточних фінансових інвестицій і їх відображення в обліку.
2. Назвіть, за якою вартістю відображаються придбані фінансові інвестиції.
3. Наведіть склад довгострокових фінансових інвестицій.
4. Назвіть методи оцінки довгострокових фінансових інвестицій.

Тестові питання для самоперевірки

1. У бухгалтерському обліку фінансові інвестиції на дату складання балансу відображаються:
 - а) за собівартістю;
 - б) за оціночною вартістю;
 - в) за справедливою вартістю.
2. Придбання облігацій, строк погашення яких 3 роки, відображається записом:
 - а) Дт 351 Кт 311;
 - б) Дт 143 Кт 311;
 - в) Дт 141 Кт 311;
 - г) Дт 142 Кт 311.
3. Асоційоване підприємство – це:
 - а) підприємство, в якому інвестору належить блокуючий (більше, ніж 51 %) пакет акцій (голосів) та яке не є дочірнім або сумісним підприємством інвестора;
 - б) підприємство, в якому інвестору належить блокуючий (більше, ніж 25 %) пакет акцій (голосів) та яке не є дочірнім або сумісним підприємством інвестора;
 - в) підприємство, в якому інвестору належить блокуючий (більше, ніж 51 %) пакет акцій (голосів) та яке є дочірнім або сумісним підприємством інвестора.
4. До довгострокових фінансових інвестицій відносяться:
 - а) інвестиції на період більше одного року;

б) інвестиції на період більше одного року, а також всі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент;

в) інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент.

5. Метод участі в капіталі – це:

а) метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування;

б) метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується на суму збільшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування;

в) метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно зменшується на суму зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Практична складова

Завдання 1. ПАТ "Облігація" придбала прості акції ПАТ "Інвест" у кількості 200 шт. за ціною 200 грн кожна зі строком утримання 3 місяці. Номінальна вартість однієї акції складає 250 грн. Також були сплачені комісійні брокеру за інформаційні послуги в розмірі 500 грн. Грошові кошти були перераховані ПАТ "Інвест" та брокеру з рахунку в банку в повному обсязі.

Необхідно відобразити господарські операції в обліку та визначити первісну вартість фінансових інвестицій.

Завдання 2. ПАТ "Інтрасс" реалізувало прості акції не власної емісії в кількості 230 шт. за ціною 50 грн кожна. Їх балансова вартість складає 30 грн за кожною. Також були сплачені комісійні брокеру за інформаційні послуги в розмірі 200 грн. Грошові кошти були виплачені брокеру з каси. Необхідно відобразити господарські операції в обліку.

Завдання 3. Керівництво підприємства "ІнтерК" у зв'язку з вільними грошовими коштами в своєму розпорядженні прийняло рішення перерахувати з поточного рахунку на депозитний рахунок у банку суму 20 000 грн під відсотки, який становить 22 % річних терміном на 3 місяці та 1 000 дол. під відсотки, який становить 8 % річних терміном на 3 місяці. Необхідно відобразити господарські операції в обліку.

Розділ 4. Облік капіталу і зобов'язань, доходів і витрат

15. Облік власного капіталу

15.1. Власний капітал і його складові.

15.2. Особливості відображення в обліку складових власного капіталу та рахунки для їх обліку.

15.1. Власний капітал і його складові

Усі господарські засоби, необоротні матеріальні та нематеріальні активи, оборотні кошти мають відповідні джерела покриття. Всі джерела покриття відображаються в інформації про стан різних видів капіталу – зареєстрованого, капіталу в дооцінках, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого капіталів, а також нерозподіленого прибутку (непокритих збитків).

Згідно з НП(С)БО1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" **власний капітал** – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [28].

Поняття *капітал* в економічному розумінні асоціюється з поняттям "власність". Власність же включає вартість матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів, які виступають об'єктами права власності окремих суб'єктів. Права кожного суб'єкта на майно підприємства та на участь його в прибутках визначається часткою та формою вкладених коштів, які повинні фіксуватися в обліку та звітності.

Власний капітал за всіх часів і на всіх етапах розвитку виробничих відносин виступає гарантом організації бізнесу.

Розглянемо ситуацію у знову створеному підприємстві. Акціонери (учасники) ухвалили рішення щодо створення підприємства та визначили величину зареєстрованого статутного капіталу в сумі 1 900 000 грн. На цьому етапі підприємство не має зовнішньої заборгованості і відно-

шення між капіталом та активами можна виразити у вигляді простої формули:

$$A = K, \text{ тому що } Z = 0, \quad (15.1)$$

де A – актив (власність майна);
 K – власний капітал;
 Z – боргові зобов'язання.

Іншими словами: сума всіх видів активів дорівнює сумі всіх видів капіталів.

Здійснюючи підприємницьку діяльність, підприємства неминуче використовують позикові кошти. Навіть коли підприємство не використовує кредитні ресурси банків і позикові кошти, у нього виникають борги перед своїми працівниками, постачальниками, бюджетом. Боргові зобов'язання виникають у зв'язку зі створенням активів підприємства кредиторами. У кредиторів, у свою чергу, виникають права на активи підприємства, звідси:

$$A = K + Z, \quad (15.2)$$

а власний капітал визначається як різниця між вартістю майна (активів) підприємства і боргових зобов'язань:

$$K = A - Z. \quad (15.3)$$

У балансі підприємства власний капітал відображається в першому розділі пасиву. Сума власного капіталу виражає абстрактну вартість майна, не є поточною або реалізаційною вартістю і не фіксує вартість прав власників підприємства. Сума власного капіталу значною мірою залежить від організації бухгалтерського обліку та оцінки активів, а також від кредиторської заборгованості. Сума власного капіталу, як правило, не збігається із сумою активів і сумою реалізованих акцій.

Створюється власний капітал двома шляхами:

- 1) внесенням власниками підприємства коштів та інших активів;
- 2) нагромадженням суми доходу, що залишається в розпорядженні підприємства.

Джерелами утворення власного капіталу є:

- 1) інвестований (вкладений або сплачений капітал);
- 2) нерозподілений (реінвестований) прибуток.

Інвестований капітал – це сума простих і привілейованих акцій за оголошеною (номінальною) вартістю, а також додатково вкладений капітал.

Нерозподілений (реінвестований) прибуток – це частина чистого прибутку, нерозподілена між акціонерами (учасниками).

Основні функції власного капіталу наступні:

1) довгострокове фінансування – знаходиться в розпорядженні підприємства протягом довгого часу;

2) компенсація понесених збитків – сума отриманих збитків списується за рахунок зменшення власного капіталу;

3) відповідальність і захист прав кредиторів – власний капітал, відображений у балансі підприємства для зовнішніх користувачів, виступає мірою відповідальності за господарську діяльність, а також захистом кредиторів від втрати капіталу;

4) кредитоспроможність – під час видачі кредиту банки віддають перевагу підприємствам, що мають меншу кредиторську заборгованість і більшу суму власного капіталу;

5) фінансування ризику – власний капітал використовується для фінансування ризикованих операцій, що не у всіх випадках влаштовує кредиторів;

6) самостійність та влада – розмір власного капіталу визначає ступінь незалежності та впливу її на підприємство;

7) розподіл доходів і активів – частки окремих власників у капіталі виступають основою у процесі розподілу фінансового результату і активів під час банкрутства або ліквідації фірми.

Власний капітал за рівнем відповідальності поділяється на:

1. Зареєстрований капітал, сума якого визначається в настановчих документах і підлягає обов'язковій реєстрації в державному реєстрі господарюючих одиниць.

2. Додатковий капітал (незареєстрований) – це капітал у дооцінках, додатковий капітал, резервний капітал і нерозподілений прибуток.

Функції зареєстрованого і додаткового капіталів різні. На відміну від додаткового капіталу зареєстрований капітал забезпечує регулювання відносин власності та управління підприємством, його розмір не може бути меншим суми, встановленої законодавством.

Кожне підприємство ставить перед собою основне завдання – одержання максимальної суми прибутку, що можливо тільки у випадку

заощадження власного капіталу. Власник, вкладаючи кошти в підприємство, очікує, що надалі його капітал зросте. Рішення цих завдань досягається у процесі одержання прибутку, коли частина її приєднується до власного капіталу і спрямовується на розширене відтворення (приріст оборотних коштів, розширення інвестицій).

15.2. Особливості відзеркалення в обліку складових власного капіталу і рахунки для їх обліку

До складу власного капіталу входять такі види капіталу:

zareestrovaniy (payoviy) kapital;

kapital v doocinkakh;

dodatkoviy kapital;

rezervniy kapital;

vilucheniy kapital;

neoplacheniy kapital;

nerozpodileniy pributok (nepokriti zbitki).

Zareestrovaniy (payoviy) kapital – юридично оформлена, офіційно об'явлена і належним чином zareestrovana частина внесків власників до капіталу підприємства. У складі zareestrovanoogo kapitalu можна виділити:

statutniy kapital – zafiksovana v ustanovchikh dokumentakh zagalna vartist' aktiviv, yakі є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства;

payoviy kapital – suкупnist' koштiv fizichnih і юридичних осіб, dobrovільно розміщених у товаристві для здійснення його господарської діяльності, а саме: суми payovih внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

Облік zareestrovanoogo kapitalu v бухгалтерії підприємства (фірми) починається з моменту реєстрації його в державному реєстрі суб'єктів підприємництва та закінчується у процесі вибуття підприємства з державного реєстру (банкрутство, припинення діяльності та ін.). Рахунок **40 "Zareestrovaniy (payoviy) kapital"** призначено для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного й іншого zareestrovanoogo kapitalu, payovogo kapitalu підприємства відповідно до

законодавства й установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

За кредитом рахунку 40 "Зареєстрований (пайовий) капітал" відображається збільшення зареєстрованого і пайового капіталу, а також надходження внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення).

Рахунок 40 "Зареєстрований (пайовий) капітал" має такі субрахунки:

401 "Статутний капітал"

402 "Пайовий капітал"

403 "Інший зареєстрований капітал"

404 "Внески до незареєстрованого статутного капіталу".

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

На субрахунку **402 "Пайовий капітал"** відображається і узагальнюється інформація про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

Колективні сільськогосподарські підприємства (КСП) на субрахунку 402 "Пайовий капітал" обліковують частину вартості майна, яка була розпайована між його членами, частину вартості майна, яка не була розпайована між його членами, а також зростання (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства. Аналітичний облік за субрахунком 402 "Пайовий капітал" ведеться за видами капіталу.

На субрахунку **403 "Інший зареєстрований капітал"** відображається зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах.

На субрахунку **404 "Внески до незареєстрованого статутного капіталу"** відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його

оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів. Сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку списується у кореспонденції із кредитом субрахунку 401 "Статутний капітал", а у разі якщо підприємству відмовлено у реєстрації статутного капіталу, у кореспонденції з дебетом субрахунку 404 відображаються операції з повернення активів, які надходили як внески. На державних підприємствах на цьому рахунку відображається вартість основних засобів, запасів, коштів, розрахунків та інших активів, якими наділені підприємства для виробничої та господарської діяльності.

Капітал у дооцінках – сума дооцінки (уцінки) залишкової вартості необоротних активів і фінансових інструментів на дату балансу.

Для обліку й узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів призначено рахунок **41 "Капітал у дооцінках"**. Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо.

Рахунок 41 "Капітал у дооцінках" має такі субрахунки:

411 "Дооцінка (уцінка) основних засобів"

412 "Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів"

413 "Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів"

414 "Інший капітал у дооцінках".

На субрахунку **411 "Дооцінка (уцінка) основних засобів"** узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів основних засобів, уцінки таких об'єктів у межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

На субрахунку **412 "Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів"** узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

На субрахунку **413 "Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів"** узагальнюється інформація про зміну балансової вартості об'єкта хеджування при значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та віднесення сум до первісної вартості фінансових активів чи фінансових зобов'язань або до складу інших доходів (витрат).

На субрахунку **414 "Інший капітал у дооцінках"** узагальнюється інформація про інший капітал у дооцінках, не відображений на інших субрахунках.

Вхідний залишок на субрахунках рахунку 41 "Капітал у дооцінках" формується шляхом перенесення відповідної інформації з рахунку 42 "Додатковий капітал" [49].

Додатковий капітал – це інший капітал, укладений учасниками товариства або одержаний у процесі господарської діяльності підприємства внаслідок безоплатного отримання необоротних активів, накопичених курсових різниць, іншого додаткового капіталу.

Додатковий капітал можна використовувати на покриття балансових збитків (за умови, що для цього використані всі інші джерела); на збільшення зареєстрованого статутного капіталу; на покриття різниці між фактичною собівартістю вилученого капіталу, який анулюють, та його номіналом.

Для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу призначено рахунок **42 "Додатковий капітал"**.

Згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій рахунок 42 "Додатковий капітал" має такі субрахунки:

421 "Емісійний дохід"

422 "Інший вкладений капітал"

423 "Накопичені курсові різниці"

424 "Безоплатно одержані необоротні активи"

425 "Інший додатковий капітал".

На субрахунку 421 "Емісійний дохід" відображається прибуток (збиток) від продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу. Сума перевищення збитку від зазначених операцій над залишком емісійного доходу відображається за дебетом рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

На субрахунку 422 "Інший вкладений капітал" обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу.

На субрахунку 423 "Накопичені курсові різниці" узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході.

На субрахунку 424 "Безоплатно одержані необоротні активи" відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів (окрім землі) і під час вибуття таких активів і землі.

На субрахунку 425 "Інший додатковий капітал" обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених субрахунків, зокрема, капітал у сумі вартості необоротних активів, отриманих за договором оренди цілісних майнових комплексів.

За кредитом рахунку 42 "Додатковий капітал" відображається збільшення додаткового капіталу, за дебетом – його зменшення.

Резервний капітал – включає суму всіх наявних резервів, створених відповідно до чинного законодавства або статуту підприємства за рахунок нерозподіленого прибутку.

В акціонерних товариствах цей фонд створюється в розмірах, визначених статутом підприємства, але не менше 15 % зареєстрованого статутного капіталу. Сума щорічних відрахувань до резервного капіталу здійснюється за рахунок чистого прибутку в розмірі не менше 5 % суми чистого прибутку товариства за рік. За рахунок резервного капіталу покриваються непередбачені витрати, збитки, сплата боргів підприємства під час його ліквідації.

Для господарчих товариств, створених відповідно до Закону України "Про господарчі товариства", обов'язковість і мінімальний розмір резервного капіталу встановлений ст. 14 цього Закону, де зазначено, що у товаристві створюється резервний фонд у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 % зареєстрованого статутного капіталу. Розмір щорічних відрахувань у резервний капітал таких товариств не може бути меншим 5 % суми чистого прибутку товариства за рік.

Для узагальнення інформації про стан і рух резервного капіталу підприємства призначений рахунок **43 "Резервний капітал"**. За кредитом цього рахунку відображається створення резервів, за дебетом –

їхнє використання. Сальдо рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами і напрямками використання.

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – прибуток підприємства, що залишився після виплати доходів власникам і формування резервного капіталу або сума непокритого збитку. Непокритий збиток утворюється в результаті діяльності підприємства, коли витрати перевищують його доходи.

Розраховується сума нерозподіленого прибутку поточного року за формулою [13]:

$$ПН_1 = ПН_0 + НП - Врк - Д, \quad (15.4)$$

де $ПН_1$ – прибуток нерозподілений поточного року;

$ПН_0$ – прибуток нерозподілений минулих років;

НП – чистий прибуток поточного року;

Д – сума дивідендів за поточний рік;

Врк – внески на поповнення резервного капіталу.

Сума непокритого збитку відображається в балансі в дужках і у процесі підрахунку підсумку першого розподілу пасиву вираховується, зменшуючи в такий спосіб власний капітал.

Для обліку нерозподіленого прибутку або непокритих збитків поточного і минулих років, а також використаного цього року прибутку призначений рахунок **44 "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)"**. За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом – збитки та використані прибутки. Сальдо рахунку може бути як дебетове, так і кредитове. Кредитове сальдо показує залишок невикористаного прибутку на кінець звітного року, а дебетове – суму деяких збитків минулих і поточного років.

Вилучений капітал – це фактична вартість акцій власної емісії або частин, викуплених акціонерним товариством у його учасників.

Викуплені акції можуть бути реалізовані або анульовані протягом року. Викуплені акції в обліку відображаються за ціною придбання. У випадку анулювання акцій зменшується статутний капітал.

Для обліку вилученого капіталу призначений рахунок **45 "Вилучений капітал"**. За дебетом рахунку 45 відображається фактична собівартість

акцій власної емісії часток викуплених господарчим товариством у його учасників, за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій та часток. Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (внесків, паїв).

Неоплачений капітал – це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до зареєстрованого (пайового) капіталу. Згідно з чинним законодавством акціонери (учасники, власники) можуть оплатити свою частку в капіталі фірми як коштами, так і переданими засобами (будинки, устаткування, обчислювальна техніка і нематеріальні активи), виробничими запасами, цінними паперами і под. Основні та оборотні активи, передані в натуральній формі в рахунок оплати акцій (частки в капіталі) оцінюються за домовленістю.

Для узагальнення інформації про зміни в складі неоплаченого капіталу призначений рахунок **46 "Неоплачений капітал"**. За дебетом рахунку відображається заборгованість засновників (учасників) господарчого товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу. Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) і за кожним засновником (учасником) товариства.

Основні бухгалтерські проведення з обліку власного капіталу наведені в табл. 15.1.

Таблиця 15.1

Основні бухгалтерські проведення з обліку власного капіталу

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Відображено суму зареєстрованого (пайового) капіталу, неоплаченого учасниками	46	40
Відображено суму заборгованості акціонерів на різницю між продажною і номінальною вартістю розміщених акцій	46	421
Погашено заборгованість засновниками за внесками до зареєстрованого (пайового) капіталу:		
основними фондами	152	46
іншими необоротними матеріальними активами	153	46
нематеріальними активами	154	46

Закінчення табл. 15.1

1	2	3
виробничими запасами	20	46
товарами	28	46
коштами в касу підприємства	30	46
коштами на рахунки в банках	31	46
Спрямовано прибуток до зареєстрованого капіталу	443	40
Зменшено зареєстрований капітал у зв'язку з виходом учасників або за рахунок зменшення номінальної вартості акцій	40	672
Викуплено акції власної емісії та сплачено:		
з каси	451	30
з рахунку в банку	451	31
Здійснено повторний продаж викуплених акцій:		
на суму придбання	30,31	451
на суму перевищення вартості продажу над вартістю придбання	30,31	425
на суму перевищення вартості придбання над вартістю продажу	421, 425,443	451
Анульовано викуплені акції:		
на номінальну вартість	40	451
на суму перевищення ціни придбання над номінальною вартістю	421,425 або 443	451
на суму перевищення номінальної вартості викуплених акцій над вартістю їхнього придбання	40	421
Спрямовано прибуток на створення резервного капіталу	443	43
Використано кошти резервного капіталу на покриття збитків звітного періоду	43	442
Використано кошти резервного капіталу на дивіденди за привілейованими акціями	43	443
Збільшено зареєстрований (пайовий) капітал за рахунок резервного капіталу	43	40
Нараховані дивіденди акціонерам (учасникам)	443	671
Нараховані дивіденди списані за рахунок нерозподіленого прибутку	441	443
Відображено збиток, отриманий у результаті господарської діяльності	442	79
Відображено прибуток, отриманий у результаті господарської діяльності	79	441

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Роль і призначення зареєстрованого (пайового) капіталу.
2. Наведіть склад неоплаченого та вилученого капіталу.
3. Наведіть склад додаткового капіталу.
4. Порядок створення і використання резервного капіталу.
5. Наведіть склад нерозподіленого прибутку і непокритих збитків, їх формування.

Тестові питання для самоперевірки

1. Резервний капітал це:
 - а) сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства;
 - б) резерв, що створений підприємством для покриття виниклих збитків.
 - в) сума резервів, створених відповідно до установчих документів за рахунок непокритих збитків підприємства.
2. До складу власного капіталу входять:
 - а) зареєстрований капітал, неоплачений капітал, пайовий капітал, вилучений капітал, капітал у дооцінках, резервний капітал, додатковий капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток);
 - б) зареєстрований капітал, неоплачений капітал, пайовий капітал, вилучений капітал, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), цільове фінансування;
 - в) зареєстрований капітал, неоплачений капітал, пайовий капітал, вилучений капітал, додатковий капітал, капітал у дооцінках, резервний капітал, цільове фінансування.
3. Журнал 7 служить для синтетичного обліку:
 - а) тільки зареєстрованого капіталу;
 - б) зареєстрованого капіталу і неоплаченого капіталу;
 - в) різних видів власного капіталу.

4. Нерозподілений прибуток поточного року визначають за формулою:
- а) прибуток минулих років + чистий прибуток поточного року - сума дивідендів - поповнення на резервний капітал;
 - б) прибуток минулих років + чистий прибуток поточного року - сума дивідендів - резервний капітал;
 - в) прибуток минулих років - сума дивідендів - резервний капітал.
5. На новоствореному підприємстві відношення між капіталом і активами відображають формулою:
- а) активи = капітал;
 - б) активи = капітал + зобов'язання;
 - в) капітал = активи – зобов'язання.
6. Джерелами власного капіталу є:
- а) зареєстрований і додатковий капітал;
 - б) інвестований і вкладений капітал;
 - в) інвестиційний капітал і нерозподілений прибуток.

Практична складова

Завдання 1. Публічне акціонерне товариство (ПАТ) "Інвестр" протягом вересня поточного року здійснило такі операції:

- емітування 100 000 шт. простих акцій за ціною 5 грн кожна;
- здійснення викупу 2 300 шт. акцій власної емісії в учасників та анулювання 500 простих акцій власної емісії за ціною 10 грн кожна;
- відрахування від суми прибутку (10 000 грн) у розмірі 5 % до резервного капіталу на покриття збитків попередніх періодів;
- проведення дооцінки залишкової вартості необоротних активів на суму 15 000 грн;
- отримання запасів від учасників без зміни зареєстрованого (пайового) капіталу на суму 24 800 грн.

Необхідно визначити, як будуть класифікуватися та на яких субрахунках відображатися складові капіталу в обліку ПАТ "Інвестр", використовуючи Інструкцію про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій.

Завдання 2. У ПАТ "Ірта" зареєстрований (пайовий) капітал складає 1 800 000 грн. Для цього акціонерним товариством було випущено 9 000 акцій номінальною вартістю 200 грн, продажна вартість акції склала 205 грн за акцію. Учасники погасили свою заборгованість за придбані акції в такий спосіб: необоротними активами на суму 820 000 грн,

виробничими запасами на суму 450 000 грн, а залишок боргу було погашено грошовими коштами на рахунок у банку.

Необхідно зазначені господарські операції відобразити на рахунках бухгалтерського обліку, використовуючи Інструкцію про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій.

Завдання 3. За рішенням загальних зборів ПАТ "Метінвест" всю суму прибутку у розмірі 952 000 грн було використано у звітному періоді таким чином:

нараховані дивіденди акціонерам підприємства у сумі 124 000 грн;

частину нарахованих дивідендів у розмірі 186 500 грн спрямовано на збільшення зареєстрованого (пайового) капіталу;

здійснено відрахування від прибутку до резервного капіталу в розмірі 7 % від чистого прибутку;

суму прибутку, що залишився, спрямовано на покриття збитків минулого звітного періоду.

Необхідно відобразити господарські операції в обліку ПАТ "Метінвест".

16. Облік зобов'язань

16.1. Поняття зобов'язань.

16.2. Загальна схема закупівель товарно-матеріальних цінностей.

16.3. Види кредитів і порядок їх отримання в установах банку.

16.4. Суть поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

16.5. Облік розрахунків з бюджетом.

16.6. Склад довгострокових зобов'язань.

16.1. Поняття зобов'язань

У процесі здійснення господарської діяльності підприємства вступають у відносини один з одним. Ідеальні виробничі відносини припускають повне забезпечення активів власним капіталом. Однак момент поставки активів підприємству й момент їхньої оплати власним капіталом не завжди збігаються. Господарські договори регулюють взаємини юридичних і фізичних осіб і передбачають порядок розрахунків між ними за поставлену готову продукцію, виконані роботи, зроблені

послуги. Поставка активів без попередньої оплати викликає обов'язок їхньої наступної оплати одержувачам, так само, як і одержання коштів зобов'язує постачальника надалі відвантажити продукцію або виконати роботу, зробити послуги.

Таким чином, у загальному сенсі зобов'язання – це відносини суб'єктів господарювання, за яких момент оплати одним із них замовлених виробничих активів, робіт, послуг не збігається за часом з їхньою поставкою.

З точки зору бухгалтерського обліку **зобов'язання** – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Методичною базою для обліку зобов'язань підприємствами всіх форм власності є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання".

Зобов'язання визнається якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на [32]:

- довгострокові;
- поточні;
- забезпечення;
- непередбачені зобов'язання;
- доходи майбутніх періодів.

До довгострокових зобов'язань відносяться: довгострокові кредити банків, довгострокові забезпечення, відстрочені податкові зобов'язання, інші довгострокові зобов'язання.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю. Під теперішньою вартістю розуміється дисконтована сума майбутніх платежів (за винятком суми очікуваного відшкодування), що, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язань у процесі звичайної діяльності підприємства. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання.

Поточні зобов'язання – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Поточні зобов'язання включають: короткострокові кредити банків; поточну кредиторську заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, за товари, роботи, послуги, за розрахунками з бюджетом, у тому числі з податку на прибуток, за розрахунками зі страхування, за розрахунками з оплати праці, короткострокові векселі видані; поточні забезпечення; інші поточні зобов'язання.

Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення.

Забезпечення створюються для відшкодування майбутніх операційних витрат на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію; виконання зобов'язань за обтяжними контрактами і т. д. Суми створених забезпечень визнаються витратами. Забезпечення використовуються для відшкодування тільки тих витрат, для яких вони створені.

Сума забезпечення на виплату відпусток визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Непередбачене зобов'язання – це:

1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю;

2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

Непередбачені зобов'язання відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою оцінкою.

До складу доходів майбутніх періодів включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

16.2. Загальна схема закупівель товарно-матеріальних цінностей

Промислові підприємства, установи та організації для забезпечення своєї діяльності провадять закупівлі товарно-матеріальних цінностей: сировини і матеріалів, запасних частин для ремонтних потреб, товарів для подальшого продажу. Господарські операції із закупівель мають характер зобов'язань і пропонують своєю метою обов'язкове виконання відповідно до діючого законодавства (ст. 526 Цивільного кодексу України), зобов'язання повинне виконуватися належним чином відповідно до умов договору. Виходячи із цього основним документом, що забезпечує виконання зобов'язань із закупівель товарно-матеріальних цінностей є договір, укладений між постачальником і замовником товарно-матеріальних цінностей. Законодавство України встановлює обов'язкову письмову форму договору про поставку виробничих запасів.

Загальна схема закупівлі товарно-матеріальних цінностей має такий вигляд:

1. На підприємство постачальника направляється довірена особа підприємства-покупця, яка оглядає товар і приймає рішення про його купівлю.

2. На основі переговорів між постачальником та покупцем укладається договір.

3. На основі повідомлення покупця підприємство-постачальник виписує рахунок на оплату.

4. Підписаний рахунок керівником підприємства-покупця передається в бухгалтерію з розпорядним надписом.

5. Підприємство-покупець передає в обслуговуючий банк розпорядження на перерахування коштів зі свого рахунку на рахунок постачальника відповідно до виписаного рахунку-фактури.

6. Отримання підприємством-продавцем виписки банку, яка підтверджує надходження коштів на його банківський рахунок.

Залежно від умов договору, можливі такі варіанти розвитку подій:

отримання товару після повної оплати його вартості;

одержання всієї партії товару після його часткової оплати;

отримання всієї партії товару до його оплати;

оплата товару чеком з розрахункової чекової книжки та отримання всієї партії товару одночасно з виписуванням чека;

отримання частини партії товарів у міру їх оплати. У такому разі час від часу між підприємствами має проводитися звірка (терміни встановлюються в договорі).

Відпускаючи цінності зі складу, постачальник виписує накладну-вимогу на відпуск матеріалів (форма М-11), у якій зазначається номер довіреності та дата її видачі, а також найменування товару, його кількість. Якщо товар доставляється автотранспортом, то замість форми М-11 оформляється товаротранспортна накладна.

Якщо постачальник є платником ПДВ, він виписує покупцю ще й податкову накладну. Після відпуску матеріалів довіреність та другий примірник накладної здається в бухгалтерію постачальника. Доставлені довіреною особою на склад матеріали оприбутковуються комірником прибутковим ордером (форми М-4), а також реєструються в "Журналі обліку вантажів" (форма М-1).

Для розрахунків з постачальником за отримані товарно-матеріальні цінності покупець переважно використовує платіжне доручення, за яким обслуговуючий банк перераховує кошти на рахунок постачальника.

Коли оплата здійснюється за допомогою чеків, працівник підприємства-покупця розраховується з постачальником за придбану продукцію на місці, виписуючи чек на потрібну суму.

У процесі надання послуг, виконання робіт підставою для здійснення розрахунків є підписаний замовником Акт виконаних робіт, наданих послуг.

У бухгалтерському обліку розрахунки з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги ведуться на рахунку **63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"**, який має такі субрахунки відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій [21]:

631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"

632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"

633 "Розрахунки з учасниками ПФГ".

На цьому рахунку учасник промислово-фінансової групи веде облік розрахунків за одержані від учасників ПФГ товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги).

За кредитом рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" відображається заборгованість за отримані від постачаль-

ників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, за дебетом – її погашення, списання тощо.

Розрахунки з постачальниками та підрядниками в бухгалтерському обліку відображаються записами, наведеними в табл. 16.1.

Таблиця 16.1

Бухгалтерські проведення з відображення розрахунків з постачальниками та підрядниками

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Оприбутковано матеріали, що надійшли від вітчизняного постачальника	201	631
Оприбутковано МШП, що надійшли від вітчизняного постачальника	22	631
Оприбутковано товари, що надійшли від вітчизняного постачальника	28	631
Виконані роботи, надані послуги виробничого характеру вітчизняними підрядниками	23	631
Акцептований рахунок вітчизняного підрядника за виконані будівельно-монтажні роботи	151	631
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
Придбане обладнання в іноземного постачальника	152	632
Перераховані з поточного рахунку кошти в погашення заборгованості вітчизняним постачальникам і підрядникам	631	311
Перераховані з валютного рахунку кошти в погашення заборгованості іноземним постачальникам	632	312

Синтетичний облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ведеться в першому розділі Журнала 3, аналітичний – у Відомості 3.3 окремо за кожним постачальником та підрядником у розрізі кожного документа (рахунка) на оплату.

16.3. Види кредитів і порядок їх отримання в установах банку

Кредит – кошти, передані банком у тимчасове користування позичальникові на умовах забезпеченості, зворотності, терміновості, платності та цільового характеру використання.

Принципи кредитування встановлюються банками з метою забезпечення ефективної кредитної діяльності та мінімізації ризиків. Основними принципами кредитування є:

1. Принцип терміновості та повернення, що передбачає видачу кредиту позичальникові на умовах його повернення в строк, зазначений у кредитному договорі.

2. Принцип цільового призначення – передбачає використання позичальником кредитних коштів на конкретні цілі, зазначені в кредитному договорі.

3. Принцип забезпеченості кредиту – передбачає наявність у банку права для захисту своїх інтересів, що гарантують недопущення збитків від неповернення боргу внаслідок неплатоспроможності кредитора. Як забезпечення кредиту використовується: застава майна кредитора, поручительство та гарантія третіх осіб, неустойка та затримка платежів. При цьому затримка та неустойка використовуються як додаткові кошти для повернення платежів і сплати відсотків.

4. Принцип платності кредиту – полягає в тому, що за користування кредитом позичальник сплачує банку відсотки та комісійні збори, розмір, порядок і строк сплати яких визначає кредитний договір.

Залежно від цільового направлення, кредити банків діляться на виробничі та споживчі. Виробничі кредити видаються банками суб'єктам підприємницької діяльності та господарювання і є найважливішим джерелом формування їхніх оборотних коштів і основних фондів.

Виробничі кредити, у свою чергу, діляться на кредити в поточну і в інвестиційну діяльність.

Кредити в поточну діяльність – кредити, видані позичальникам для задоволення їхньої тимчасової потреби в коштах для придбання поточних активів у випадку розриву між часом надходження коштів і часом здійснення витрат. Сюди відносяться кредити, видані на закупівлю сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, інших виробничих запасів, товарів і на інші цілі, що забезпечують процес безперервної діяльності позичальника.

Кредити в інвестиційну діяльність надаються позичальникам для задоволення тимчасової потреби в коштах у процесі здійснення ними практичних дій, що стосується реалізації інвестицій або інвестиційного проекту. Обов'язковою умовою здійснення таких дій (проекту) повинне стати розширене відтворення капіталу. Такі кредити видаються на

придбання основних фондів, нематеріальних активів, корпоративних прав, цінних паперів, на фінансовий лізинг тощо.

За строками використання кредити поділяються на:

короткострокові – видані строком до одного року, переважно для формування оборотних коштів підприємств;

довгострокові – видані строком більше одного року. Об'єктами довгострокового кредитування можуть бути витрати на розширення виробництва, його модернізацію, створення та організацію виробництва нових видів продукції, нових основних фондів.

За типом заборгованості щодо її погашення кредити поділяються на:

термінові – тобто ті, строк погашення яких не надійшов;

прострочені – тобто ті, строк погашення яких, установлений у договорі, минув;

відстрочені або пролонговані – кредити, строк погашення яких продовжений.

Залежно від методу надання кредити розподіляються на:

надані в разовому порядку;

надані в порядку відкритої кредитної лінії;

гарантійні (тобто із заздалегідь установленою датою надання).

Щодо строків погашення кредити поділяються на такі, які погашаються:

одноразово в повній сумі;

достроково (на вимогу кредитора або за заявою банку);

за графіком;

після закінчення обговореного періоду (місяця, кварталу).

За ступенем ризику кредити поділяються на:

стандартні;

нестандартні (під контролем, субстандартні, сумнівні, безнадійні).

Залежно від видів забезпечення кредити поділяються на:

забезпечені заставою (майном, цінними паперами);

гарантовані (банками, фінансами третіх осіб);

з іншим забезпеченням;

незабезпечені (бланкові).

Останні видаються тільки головним банком, філії не мають права на їхню видачу.

Кредити надаються суб'єктам господарювання в безготівковій формі, як у національній, так і в іноземній валюті, як правило, шляхом оплати платіжних документів із кредитного рахунку. У виняткових випадках (наприклад, під час кредитування витрат на заробітну плату в частині її виплати готівкою) допускається зарахування кредитних коштів на поточний рахунок кредитора.

Для одержання кредиту в установах банку підприємство-кредитор зобов'язане надати наступні документи [13]:

1. Заяву на одержання кредиту за формою, встановленою банком.
2. Термінове зобов'язання про погашення кредиту у встановлений строк.

До названих документів додаються копії:
статуту підприємства;
свідоцтва про реєстрації підприємства;
фінансової звітності за попередній період та інших документів на вимогу банку.

Рішення про надання кредиту приймається колегіально кредитним комітетом банку (або його філії у межах проведення кредитних операцій, установлених Правлінням Банку для відповідної філії). До укладання кредитного договору банк ретельно аналізує платоспроможність підприємства. Строк розгляду банком матеріалів щодо надання підприємству кредиту не повинен перевищувати три робочих дні.

Під час ухвалення позитивного рішення про здійснення кредитної операції працівники філії банку оформляють кредитну документацію: складають кредитний договір і договір забезпечення виконання зобов'язань кредитора (тобто, договір застави, поручительства, гарантії), а також договір страхування фінансового ризику.

Синтетичний облік розрахунків з банком за короткостроковими кредитами ведеться на пасивному рахунку **60 "Короткострокові позики"**, який має наступні субрахунки згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій:

601 "Короткострокові кредити банків у національній валюті"

602 "Короткострокові кредити банків в іноземній валюті"

603 "Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті"

604 "Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті"

605 "Прострочені позики в національній валюті"

606 "Прострочені позики в іноземній валюті".

За кредитом субрахунків 601, 602 відображаються суми одержаних кредитів (позик), за дебетом – сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик).

За кредитом субрахунків 603, 604 відображаються суми відстрочених кредитів (позик), за дебетом – сума їх погашення.

Непогашені в строк кредити зараховуються та обліковуються на субрахунку 605 "Прострочені позички в національній валюті" і субрахунку 606 "Прострочені позички в іноземній валюті". Якщо підприємство має прострочені позички, видача нових позичок банком не провадиться, оплата відсотків за такими кредитами провадиться в підвищеному розмірі.

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками їх погашення.

Господарські операції з розрахунків за банківськими кредитами в бухгалтерському обліку відображаються записами, наведеними в табл. 16.2.

Таблиця 16.2

Бухгалтерські проведення з відображення розрахунків за банківськими кредитами

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Отриманий на поточний рахунок короткостроковий банківський кредит	311	601
За рахунок банківського кредиту погашена заборгованість перед вітчизняним постачальником	631	601
Нараховані відсотки за користування кредитом	951	684
Погашена заборгованість за банківським кредитом з поточного рахунку	601	311
Перераховані банку проценти за користування кредитом	684	311

16.4. Суть поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями

Заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями згідно з договором кредиту (позики) може погашатися як за всією позикою в цілому після закінчення строку, на який кредит (позика) був виданий, так і по закінченню календарного періоду, зазначеного в договорі. У тому випадку, якщо погашення частини довгострокового кредиту припадає на період протягом 12 місяців з дати балансу, обговорена договором сума відшкодування переводиться зі складу довгострокових зобов'язань у поточні зобов'язання.

Для узагальнення і відображення стану розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових, призначений балансовий рахунок **61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"**. Він згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку має наступні субрахунки:

611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"

612 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті".

За кредитом рахунка 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" відображається та частина довгострокових зобов'язань, що підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу, за дебетом – погашення поточної заборгованості або її списання.

Відображення операцій з обліку поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями наведено в табл. 16.3.

Таблиця 16.3

Бухгалтерські проведення з відображення поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Переведена частина довгострокових позичок, що підлягає погашенню в поточному році, до складу поточних зобов'язань	501	611
Переведена частина довгострокових зобов'язань за векселями виданими, що підлягає погашенню в поточному році, до складу поточних зобов'язань	511	611

1	2	3
Переведена частина довгострокових зобов'язань з фінансової оренди, що підлягає погашенню в поточному році, до складу поточних зобов'язань	531	611
Переведена частина довгострокових зобов'язань з інших позик, що підлягає погашенню в поточному році, до складу поточних зобов'язань	55	611
Погашена поточна заборгованість з довгострокових зобов'язань	611	311

Аналітичний облік ведеться за кредиторами та видами заборгованості.

16.5. Облік розрахунків з бюджетом

Принципи побудови системи оподаткування в Україні визначає Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі – ПКУ).

Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до ПКУ.

Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

Податки, які стягують в Україні, діляться на загальнодержавні та місцеві.

Згідно зі ст. 8 Податкового кодексу України до загальнодержавних належать такі податки та збори [9]:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;
- податок на додану вартість;
- акцизний податок;
- збір за першу реєстрацію транспортного засобу;
- екологічний податок;

рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України;

плата за користування надрами;
плата за землю;
збір за користування радіочастотним ресурсом України;
збір за спеціальне використання води;
збір за спеціальне використання лісових ресурсів;
фіксований сільськогосподарський податок;
збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
мити;

збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;

збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

До місцевих податків належать:

податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
єдиний податок.

До місцевих зборів належать:

збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
збір за місця для паркування транспортних засобів;
туристичний збір.

Місцеві ради обов'язково установлюють податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок та збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності.

Місцеві ради в межах повноважень, визначених ПКУ, вирішують питання відповідно до вимог цього Кодексу щодо встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору.

Платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПКУ або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з ПКУ.

Об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

Базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування.

База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

Для відображення розрахунків підприємства за всіма видами платежів у бюджет, включаючи податки із працівників підприємства, а також за фінансовими санкціями, що стягують у дохід бюджету, призначений рахунок **64 "Розрахунки за податками й платежами"**.

За кредитом рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами" відображаються нараховані платежі в бюджет, за дебетом – податки з бюджету, що підлягають відшкодуванню, їхня сплата, списання тощо.

Рахунок 64 "Розрахунки за податками й платежами" має такі субрахунки [21]:

641 "Розрахунки за податками"

642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"

643 "Податкові зобов'язання"

644 "Податковий кредит".

На субрахунку 641 "Розрахунки за податками" ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість та інші податки).

На субрахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 "Розрахунки з страхування".

На субрахунку 643 "Податкові зобов'язання" ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

На субрахунку 644 "Податковий кредит" ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання.

Господарські операції з розрахунків з бюджетом за податками та платежами в бухгалтерському обліку відображаються записами, наведеними в табл. 16.4.

Таблиця 16.4

Бухгалтерські проведення з відображення розрахунків з бюджетом

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Нарахована плата за землю	92	641
Нараховано збір на розвиток виноградарства і хмелярства	70	641
Нараховано податок на прибуток підприємств	98	641
Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	631, 685
Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	70, 712	641
Відображено податковий кредит з ПДВ за авансами перерахованими	641	644
Відображені податкові зобов'язання з ПДВ за авансами одержаними	643	641
Списаний раніше нарахований податковий кредит з ПДВ	644	631, 685
Списані раніше нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	70, 712	643
Утриманий податок з доходів фізичних осіб	66	641
Відображена штрафна санкція з відшкодування збитку, що підлягає перерахуванню в бюджет	716	642
Перераховані податки в бюджет	641	311

16.6. Склад довгострокових зобов'язань

Згідно з П(С)БО 11 "Зобов'язання" **довгострокові зобов'язання** – всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями [32].

Таким чином, можна стверджувати, що довгострокові зобов'язання – це зобов'язання зі строком погашення більше 12 місяців з дати балансу. До довгострокових зобов'язань відносяться: довгострокові кредити банків у національній та іноземній валюті, довгострокові векселі видані, довгострокові зобов'язання за облігаціями, зобов'язання з оренди, відстрочені податкові зобов'язання, інші довгострокові зобов'язання.

Для обліку довгострокових зобов'язань призначені рахунки класу 5 "Довгострокові зобов'язання". Довгострокові зобов'язання відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їхня оцінка може бути достовірно визначена та існує вірогідність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок їхнього погашення.

На рахунку **50 "Довгострокові позики"** ведеться облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами у інших осіб, які не є поточним зобов'язанням.

За кредитом рахунку 50 "Довгострокові позики" відображаються суми одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових (відстрочених), за дебетом – погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

Згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій рахунок 50 "Довгострокові позики" має наступні субрахунки:

501 "Довгострокові кредити банків у національній валюті"

502 "Довгострокові кредити банків в іноземній валюті"

503 "Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті"

504 "Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті"

505 "Інші довгострокові позики в національній валюті"

506 "Інші довгострокові позики в іноземній валюті".

На субрахунках 501, 502 відображаються суми довгострокової заборгованості банкам за наданий кредит відповідно в національній та іноземній валюті.

На субрахунках 503, 504 відображаються суми відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого відстрочено, відповідно в національній та іноземній валюті.

На субрахунках 505, 506 відображаються суми довгострокової заборгованості щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), відповідно в національній та іноземній валюті.

На рахунку **51 "Довгострокові векселі видані"** ведеться облік розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями

та не є поточним зобов'язанням, тобто, строк погашення такої заборгованості більше 12 місяців.

Рахунок 51 "Довгострокові векселі видані" згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій має такі субрахунки:

511 "Довгострокові векселі, видані в національній валюті"

512 "Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті".

На рахунку 51 "Довгострокові векселі видані" за кредитом відображається видача векселя в забезпечення за одержані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи та за іншими операціями, за дебетом – погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем.

У бухгалтерському обліку видача довгострокового векселя відображається записом:

Д-т 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"

К-т 511 "Довгострокові векселі, видані в національній валюті".

Оплата векселя буде відображена записом:

Д-т 511 "Довгострокові векселі, видані в національній валюті"

К-т 311 "Поточний рахунок у національній валюті".

Рахунок **52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями"** призначено для обліку розрахунків з іншими особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями строком погашення більше дванадцяти місяців з дати балансу.

Згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій рахунок 52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями" має такі субрахунки:

521 "Зобов'язання за облігаціями"

522 "Премія за випущеними облігаціями"

523 "Дисконт за випущеними облігаціями".

За кредитом субрахунку 521 "Зобов'язання за облігаціями" ведеться облік боргових зобов'язань за номінальною вартістю облігацій, за дебетом – погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій.

За кредитом субрахунку 522 "Премія за випущеними облігаціями" ведеться облік одержаних премій (перевищення вартості продажу облігації над її номінальною вартістю) за випущеними облігаціями, за дебетом – амортизація премії з визнанням фінансових доходів.

За дебетом субрахунку 523 "Дисконт за випущеними облігаціями" ведеться облік наданого дисконту (перевищення номінальної вартості облігації над вартістю її продажу) за випущеними облігаціями, за кредитом – амортизація дисконту з визнанням фінансових витрат.

У бухгалтерському обліку господарські операції з обліку довгострокових облігацій будуть відображені бухгалтерськими проведеннями, наведеними в табл. 16.5.

Таблиця 16.5

Відображення в обліку операцій з довгостроковими облігаціями

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Реалізовані (випущені) облігації та отримані кошти:		
у касу	301	521
на рахунок у банку	311	521
Відображено премію за розміщеними облігаціями	521	522
Відображено дисконт за випущеними облігаціями	523	521
Відображено амортизацію премії з одночасним визнанням доходу	522	732
Відображено амортизацію дисконту з визнанням фінансових витрат	952	523
Відображено погашення раніше випущених облігацій (за номінальною вартістю):		
з каси	521	301
з рахунку в банку	521	311

Для обліку стану розрахунків з орендодавцями за взятими в оренду необоротними активами підприємства використовують рахунок **53 "Довгострокові зобов'язання з оренди"**, що має два субрахунки [32]:

531 "Зобов'язання з фінансової оренди"

532 "Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів".

За кредитом рахунку 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди" відображається нарахування заборгованості перед орендодавцем за одержані об'єкти довгострокової оренди, за дебетом – її погашення, переведення до короткострокових зобов'язань, списання тощо.

На рахунку **54 "Відстрочені податкові зобов'язання"** ведеться облік суми податків на прибуток, які сплачуватимуться в наступних періодах внаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування.

За кредитом рахунку **54 "Відстрочені податкові зобов'язання"** відображається сума податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць, за дебетом – зменшення відстрочених податкових зобов'язань за рахунок нарахування поточних податкових зобов'язань.

Для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами і за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточним зобов'язанням і облік яких не знайшов відображення в розглянутих рахунках класу **5 "Довгострокові зобов'язання"**, призначений синтетичний рахунок **55 "Інші довгострокові зобов'язання"**. До таких зобов'язань відносяться: заборгованість підприємств за податками, зборами, обов'язковими платежами, фінансова допомога на зворотній основі (зі строком погашення більше 12 місяців з дати балансу).

За кредитом рахунку **55 "Інші довгострокові зобов'язання"** відображається збільшення довгострокових зобов'язань, за дебетом – їхнє погашення, переведення до складу короткострокових, списання.

Аналітичний облік інших довгострокових зобов'язань ведеться за кожним кредитором та видами залучених коштів.

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Яким чином відображають в обліку розрахунки з постачальниками і підрядчиками?
2. Склад короткострокових позик та їх облік на бухгалтерських рахунках.
3. Склад поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями і відображення її на бухгалтерських рахунках.
4. Облік розрахунків за податками і платежами.

5. Довгострокові позики та їх види.

6. Синтетичний облік виданих довгострокових векселів постачальникам й іншим кредиторам.

Тестові питання для самоперевірки

1. Оберіть правильний варіант відповіді:

а) зобов'язання поділяються на довгострокові, поточні, забезпечення та непередбачені зобов'язання;

б) зобов'язання відображається в Журналі 5;

в) зобов'язання завжди збігаються за часом з поставкою товарів, робіт, послуг.

2. Виберіть, яка буква відповідає одночасно двом твердженням для наведеного визначення: Непередбачене зобов'язання – це справжнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнане, оскільки малоймовірно, **що для** врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або, оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

Твердження 1

Твердження 2

а) правильно

правильно

б) правильно

неправильно

в) неправильно

неправильно

г) неправильно

правильно

3. Умови, на яких видається довгостроковий кредит підприємству:

а) забезпеченість, повернення, терміновість, платність і цільова спрямованість кредиту;

б) цільова спрямованість і повернення кредиту;

в) забезпеченість, цільова спрямованість і сплата відсотків за користування кредитом.

4. Рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" враховує:

а) зобов'язання і має тільки кредитове сальдо;

б) зобов'язання і має тільки дебетове сальдо;

в) зобов'язання і має як кредитове, так і дебетове сальдо.

5. Під час розрахунків з іноземними постачальниками оформляють:

а) договір поставки;

б) контракт;

в) договір підряду.

6. Довгострокові зобов'язання з оренди виникають у підприємств:
а) під час укладання договорів операційної оренди;
б) під час передачі в оренду обладнання;
в) під час укладання договорів фінансової оренди необоротних активів.

7. Забезпечення створюються для відшкодування витрат на:
а) виплату відпусток, непередбачених зобов'язань, пенсійне страхування;
б) виплату відпусток, гарантійне забезпечення, пенсійне страхування;
в) виплату відпусток, гарантійне забезпечення, додаткове пенсійне страхування.

Практична складова

Завдання 1. У звітному місяці підприємством "Сокіл" придбано будівельні матеріали на суму 86 000 грн, крім того ПДВ 17 200 грн. На суму заборгованості постачальнику за будівельні матеріали був виписаний простий вексель, термін погашення через 2 місяці. Грошові кошти в погашення заборгованості за векселем були перераховані з рахунку в банку в повному обсязі по закінченні терміну погашення. Необхідно відобразити операції в обліку підприємства "Сокіл", використовуючи Інструкцію про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку.

Завдання 2. Підприємство "Даная" 5 серпня отримало на поточний рахунок довгостроковий кредит банку на суму 250 000 грн на умовах 25 % річних терміном погашення 36 місяців. За рахунок отриманих коштів було погашено заборгованість перед постачальниками за товари в сумі 164 000 грн та суму за короткостроковим векселем, виданим на суму 86 000 грн. Кожного місяця згідно з графіком платежу підприємство "Даная" погашає кредит та заборгованість за нарахованими відсотками, здійснивши перерахування коштів з поточного рахунку.

Необхідно визначити суму погашення за кредитом та нарахованими відсотками за місяць, а також відобразити в обліку проведені операції за серпень та жовтень звітного року.

Завдання 3. Підприємством "Орфей" 12 серпня звітного року виставлений акредитив іногородньому постачальнику на суму 120 000 грн за рахунок власних коштів. Іногородній постачальник 15 серпня звітного

року відвантажив сировину для виробництва продукції на суму 120 000 грн з ПДВ. У той же день заборгованість постачальнику була погашена за рахунок виставленого акредитива на всю суму. Після проведених розрахунків акредитив закрито.

Необхідно відобразити господарські операції в бухгалтерському обліку, використовуючи Інструкцію про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку.

17. Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу

17.1. Основи побудови обліку праці і його оплати.

17.2. Облік використання робочого часу.

17.3. Форми і системи оплати праці, види заробітної плати, склад фонду оплати праці.

17.4. Облік нарахувань окремих видів оплат і розрахунків з органами соціального страхування.

17.1. Основи побудови обліку праці і його оплати

Побудова обліку праці і її оплати на підприємстві залежить від багатьох факторів: структури підприємства (наявність цехів, ділянок, структурних підрозділів); чисельності працівників і їх якісного складу (категорії, професії); режиму роботи підприємства (одно-, дво- або тризмінний робочий день, тривалість робочого тижня); застосування форм і систем оплати праці (відрядна, погодинна, змішана); строків виплати заробітної плати, а також основних завдань, які повинен забезпечити системний бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці.

Бухгалтерський облік праці і її оплати будується на підприємстві таким чином, щоб забезпечити своєчасне та правильне нарахування і виплату заробітної плати працівникам, достовірно відобразити її в собівартості продукції (робіт, послуг) у розрізі структурних підрозділів і підприємства в цілому, правильно сформулювати фонд оплати праці, зробити розрахунки з бюджетом за податками, утриманими з доходів громадян, а також нарахувати і перерахувати єдиний соціальний внесок до Пенсійного фонду або внески за індивідуальним страхуванням.

В обліку праці і її оплати відображаються такі показники:
зміни в чисельності працівників, у їхньому складі за професіями, кваліфікацією тощо;
витрати робочого часу (кількість відпрацьованих людино-днів і годин);
фонд оплати праці за видами виплат і категоріями працівників;
премії, заохочення і компенсаційні виплати;
розрахунки з кожним працівником відповідно до діючої системи оплати праці.

Показники чисельності персоналу та витрат робочого часу є об'єктами оперативного обліку і статистичного узагальнення. Але завдяки тісному зв'язку з обліком заробітної плати ці показники піддаються обробці та узагальненню разом із чисто бухгалтерськими показниками.

17.2. Облік використання робочого часу

Облік використання робочого часу, а також контроль за станом трудової дисципліни на підприємствах здійснюється за допомогою табельного обліку.

Під час прийому на роботу кожному працівникові присвоюється табельний номер, а в трудовій книжці, що зберігається у відділі кадрів або в особи, призначеної наказом керівника підприємства, робиться запис про його зарахування на підставі наказу того ж керівника.

На кожного працівника заводиться особиста картка, в якій вказуються необхідні анкетні дані про працівника і всі зміни, що відбуваються в процесі його роботи. Бухгалтерія кожному працівникові відкриває також особисту картку.

Табельний облік ведеться такими способами [6]:

жетонним (з використанням жетонів, на яких проставлені табельні номери. Кількість жетонів на підприємстві дорівнює чисельності облікового складу працівників);

картковим (під час використання контрольних годин, які автоматично відображають час явки кожного працівника в їхню картку);

за пропускнуою системою (коли працівники під час явки на роботу здають свої пропуски, а по закінченні роботи – одержують їх назад).

Облік використання робочого часу ведеться в таблиці обліку робочого часу (типова форма №№ П-5) – поіменний список усіх працівників відділу, служби чи іншого структурного підрозділу

підприємства з відмітками навпроти кожного прізвища про використання працівником робочого часу протягом облікового періоду. У таблиць вносяться відомості про відпрацьований час, надурочні години, запізнення та неявки на роботу. Форма № П-5 "Табель обліку використання робочого часу" застосовується для обліку робочого часу всіх категорій працівників, для контролю за дотриманням працівниками встановленого режиму робочого часу, для одержання даних про відпрацьований час, розрахунку заробітної плати, а також для складання статистичної звітності з праці.

Складається табель в одному екземплярі уповноваженою на це особою і після відповідного оформлення передається в бухгалтерію.

Облік використання робочого часу здійснюється в таблиці методом суцільної реєстрації явок і неявок на роботу.

Завданнями табельного обліку є забезпечення:

контролю за явкою на роботу і виходом з роботи;

виявлення причин запізнень або неявки на роботу;

одержання даних про фактично відпрацьований час працівниками, про склад робочого часу;

складання звітності про наявність працівників і їхній рух, про стан трудової дисципліни.

У таблиць заносяться прізвища всіх працівників і їхні табельні номери. Ведеться табель окремо за кожним цехом, відділом тощо. У таблиці відзначається кількість відпрацьованих годин кожним працівником, неявки на роботу.

Позначення неявок у таблиці провадиться кодом (шифром) літерним та цифровим. Наприклад, дні у відрядженні позначаються в таблиці літерним кодом "ВД" та цифровим кодом 07, дні тимчасової непрацездатності – літерним кодом "ТН" та цифровим кодом 26, дні щорічної основної відпустки – літерним кодом "В" та цифровим кодом 08 тощо.

Наприкінці місяця дані таблиць підраховують за кожним працівником, також у цілому за цехом, відділом і в цілому за підприємством. Табелі передаються в бухгалтерію. Дані таблиць використовуються для нарахування заробітної плати, складання звіту з праці за звітний місяць.

17.3. Форми і системи оплати праці, види заробітної плати, склад фонду оплати праці

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [25].

Для оплати праці застосовуються дві форми (погодинна і відрядна). Кожна з них має ряд систем: проста погодинна, погодинно-преміальна, пряма відрядна, відрядно-преміальна, відрядно-прогресивна тощо.

У промисловості багато робітників перебувають на відрядній оплаті, що у певних умовах сприяє підвищенню продуктивності праці.

Погодинна оплата застосовується у відношенні тих робітників, переведення яких на відрядну оплату не сприяє зростанню продуктивності праці. При погодинній формі виходять із оплати праці за кількістю врахованих робочих днів і годин. Для підвищення продуктивності і якості праці працівники, що перебувають на погодинній оплаті праці, преміюються за певними показниками.

Пряма відрядна заробітна плата передбачає оплату праці робітників за кількість одиниць виготовленої ними продукції і виконаних робіт, виходячи із твердих розцінок, установлених з урахуванням необхідної кваліфікації робітника.

Відрядно-преміальна – найпоширеніша система оплати праці робітників. Вона передбачає преміювання за перевиконання норм виробітку, досягнення певних якісних показників: здачу робіт з першого пред'явлення, відсутність браку, економію матеріалів, палива, енергії тощо.

Прогресивно-відрядна система оплати праці передбачає підвищення оплати за шкалою за випуск продукції понад установлений виробіток.

Акордна оплата застосовується в промисловості на термінових роботах, наприклад, з ремонту, навантаження і розвантаження. За дострокове і якісне виконання робіт понад акордну оплату виплачуються преміальні надбавки.

Непрямо-відрядна система передбачає оплату праці наладчиків, комплектувальників, помічників майстрів й інших у відсотках до заробітку основних робітників ділянки, що обслуговує такий працівник.

Форми і системи оплати праці на підприємстві регулює керівник підприємства.

Держава регулює оплату праці через установлення мінімального розміру заробітної плати.

За видами заробітна плата класифікується на основну, додаткову і заохочувальні та компенсаційні виплати.

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати, до яких належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами та положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Перераховані три складові утворюють на підприємстві фонд оплати праці, що включає фонд основної заробітної плати, фонд додаткової оплати праці та інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Фонд основної заробітної плати включає:

1) винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво;

2) суми відсоткових або комісійних нарахувань залежно від обсягу доходів (виручки), отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), у разі, якщо вони є основною заробітною платою;

3) гонорар штатним працівникам редакцій газет, журналів, інших засобів масової інформації, видавництв, установ мистецтва або оплата їх праці, що нараховується за ставками (розцінками) авторської винагороди, нарахованої на даному підприємстві;

4) оплата при переведенні працівника на менш оплачувану роботу у випадках і розмірах, передбачених чинним законодавством, а також при невиконанні норм виробітку та виготовленні продукції, що виявилася браком, не з вини працівника;

5) оплата роботи висококваліфікованих працівників, залучених для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників;

6) оплата праці за час перебування у відрядженні, не включаючи відшкодування витрат у зв'язку з відрядженням тощо.

Фонд додаткової заробітної плати включає:

1) надбавки та доплати до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) у розмірах, передбачених чинним законодавством, за:

суміщення професій (посад);

розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт;

виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника;

роботу у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах праці;

інтенсивність праці;

роботу в нічний час;

керівництво бригадою;

високу професійну майстерність;

високі досягнення в праці;

виконання особливо важливої роботи на певний термін;

знання та використання в роботі іноземної мови;

науковий ступінь;

роботу на територіях радіоактивного забруднення;

інші надбавки та доплати, передбачені чинним законодавством, включаючи доплату до розміру мінімальної заробітної плати тощо;

2) премії та винагороди, у тому числі за вислугу років, що мають систематичний характер, незалежно від джерел фінансування;

3) відсоткові або комісійні винагороди, виплачені додатково до тарифної ставки (окладу, посадового окладу);

4) оплата роботи в надурочний час і у святкові та неробочі дні у розмірах та за розцінками, установлені чинним законодавством;

5) оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою понад нормальну тривалість робочого часу при вахтовому методі організації праці, при підсумованому обліку робочого часу і в інших випадках, передбачених законодавством;

6) суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників;

7) суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати;

8) вартість безоплатно наданих окремим категоріям працівників відповідно до законодавства житла, вугілля, комунальних послуг, послуг зв'язку та суми коштів на відшкодування їхньої оплати;

9) вартість безкоштовно наданого працівникам форменого одягу, обмундирування, що може використовуватися поза робочим місцем та залишається в особистому постійному користуванні, або сума знижки у разі продажу форменого одягу за зниженими цінами;

10) оплата за невідпрацьований час:

оплата, а також суми грошових компенсацій у разі невикористання щорічних (основної та додаткових) відпусток та додаткових відпусток працівникам, які мають дітей, у розмірах, передбачених законодавством;

оплата додаткових відпусток (понад тривалість, передбачену законодавством), наданих відповідно до колективного договору;

оплата додаткових відпусток у зв'язку з навчанням та творчих відпусток;

оплата додаткових відпусток, що надаються відповідно до Закону України "Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи";

суми заробітної плати, що зберігаються за основним місцем роботи працівників, за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;

оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, оплата пільгового часу неповнолітнім;

оплата працівникам, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо вони виконуються в робочий час;

оплата працівникам-донорам днів обстеження, здавання крові та відпочинку, що надаються після кожного дня здавання крові, або днів, приєднаних за бажанням працівника до щорічної відпустки;

оплата простоїв не з вини працівника тощо.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати включають:

1) нарахування за невідпрацьований час, не передбачені чинним законодавством, зокрема, працівникам, які вимушено працювали скорочений робочий час та перебували у відпустках з ініціативи

адміністрації (крім допомоги по частковому безробіттю), брали участь у страйках;

2) винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер. Зокрема:

винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи);

премії, що виплачуються у встановленому порядку за спеціальними системами преміювання, виплачені відповідно до рішень уряду;

премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, створення, освоєння та впровадження нової техніки і технології, введення в дію в строк і достроково виробничих потужностей й об'єктів будівництва, своєчасну поставку продукції на експорт та ін.;

премії за виконання важливих та особливо важливих завдань;

одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (наприклад, до ювілейних та пам'ятних дат, як у грошовій, так і натуральній формі);

вартість безкоштовно наданих працівникам акцій тощо;

3) матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом тощо);

4) виплати соціального характеру у грошовій і натуральній формі:

витрати в розмірі страхових внесків підприємств на користь працівників, пов'язаних з добровільним страхуванням (особистим, страхуванням майна);

оплата або дотації на харчування працівників, у тому числі в їдальнях, буфетах, профілакторіях;

оплата за утримання дітей працівників у дошкільних закладах;

вартість путівок працівникам та членам їхніх сімей на лікування та відпочинок, екскурсії або суми компенсацій, видані замість путівок за рахунок коштів підприємства;

вартість проїзних квитків, які персонально розподіляються між працівниками, та відшкодування працівникам вартості проїзду транспортом загального користування;

інші виплати, що мають індивідуальний характер (оплата квартири та найманого житла, гуртожитків, товарів, продуктових замовлень, абонементів у групи здоров'я, передплати на газети та журнали,

протезування, суми компенсації вартості виданого працівникам палива у випадках, не передбачених чинним законодавством).

Інші виплати, що не належать до фонду оплати праці:

1) внески підприємств на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

2) допомоги та інші виплати, що здійснюються за рахунок коштів фондів державного соціального страхування:

допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю;

допомога у зв'язку з вагітністю та пологами;

допомога при народженні дитини;

допомога по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку;

допомога на поховання;

оплата путівок на санаторно-курортне лікування та оздоровлення;

3) оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства, установи, організації;

4) одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію згідно з діючим законодавством та колективними договорами (включаючи грошову допомогу державним службовцям та науковим (науково-педагогічним) працівникам);

5) суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору;

6) витрати на відрядження: добові (у повному обсязі), вартість проїзду, витрати на наймання житлового приміщення;

7) вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників;

8) матеріальна допомога разового характеру, що надається підприємством окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання [19].

17.4. Облік нарахувань окремих видів оплат і розрахунків з органами соціального страхування

Нарахування заробітної плати працівникам здійснюється на підставі відповідних первинних документів.

Для нарахування основної заробітної плати працівникам з погодинною оплатою праці необхідно мати відомості про посадові оклади, передбачені штатним розкладом, про привласнені розряди на підставі

наказів по підприємству, а також дані табельного обліку відпрацьованого ними часу у звітному місяці.

Для нарахування основної заробітної плати працівникам, яким установлена відрядна оплата праці, необхідно мати підсумок про їхній виробіток за розцінками за виконані роботи.

Під час нарахування заробітної плати фахівцям необхідно у випадку повного робочого місяця проставити встановлений оклад, а в разі неповного робочого місяця – оклад поділити на кількість робочих днів у даному місяці та отриманий денний заробіток помножити на кількість відпрацьованих днів у місяці.

Заробітну плату робітникам за тарифами розраховують шляхом множення годинної тарифної ставки на кількість відпрацьованих годин.

Розподіл заробітку при бригадній відрядній системі оплати праці провадиться пропорційно коефіцієнтам-годинам. Спочатку визначається заробіток за тарифом шляхом множення тарифних ставок відповідно до розряду на кількість годин, відпрацьованих кожним працівником бригади. Потім визначають коефіцієнт приробітку шляхом розподілу відрядного місячного заробітку всієї бригади на загальний заробіток за тарифом. Для визначення відрядного заробітку кожного учасника бригади необхідно заробіток за тарифом кожного учасника бригади помножити на коефіцієнт приробітку.

У відповідності зі ст. 108 КзпП робота в нічний час оплачується в підвищеному розмірі, який встановлюється генеральною, галузевою (регіональною) угодами і колективним договором, але не нижче 20 % тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи в нічний час [25]. Нічним часом роботи вважається час з 22 до 6 години ранку.

Робота у вечірній час не регулюється на законодавчому рівні, а тільки договірними нормами. Зокрема, доплата за роботу у вечірній час передбачена Генеральною угодою. Замість доплат за роботу в нічний (вечірній) час на підприємствах за рахунок власних коштів можуть встановлюватися доплати за роботу в нічну (вечірню) зміну, коли в підвищеному розмірі оплачуються всі години роботи такої зміни.

За понаднормовий час оплата провадиться в подвійному розмірі тарифної ставки.

Оплата за роботу у вихідні та святкові дні проводиться в подвійному розмірі. При цьому працюючим на окладі подвоюється денний заробіток, а за тарифними ставками і розцінками – подвоюються годинні тарифні

ставки. Якщо працівник підприємства відробив святковий день згідно з його змінним графіком, то йому оплачується 100 % його денного заробітку і проводиться ще доплата в розмірі 100 % за роботу у святковий день.

Аналогічно проводиться розрахунок доплат працівникам за час роботи у вихідні дні.

Виходячи із затвердженого Порядку визначення середньої заробітної плати [46], у процесі нарахування оплати за час чергової і додаткової відпустки в календарних днях або за час відпустки у зв'язку з навчанням без відриву від виробництва, які надаються в календарних днях, виходять з сумарного заробітку за останні перед наданням відпустки 12 місяців (або менший фактично відпрацьований період). У підрахунок середнього заробітку включаються всі види основної і додаткової заробітної плати, преміальні виплати (у тому числі одноразові заохочення працівникам за виконання важливих виробничих завдань, винагорода за результатами роботи підприємства за підсумками року), а також допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю (за винятком виплат, передбачених п. 4 Порядку).

Шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед настанням відпустки 12 місяців (або менший фактично відпрацьований період) на відповідну кількість календарних днів року (або менший відпрацьований період), за винятком святкових і неробочих днів, встановлених законодавством (10 днів), і множенням на кількість календарних днів відпустки визначають заробітну плату працівникові за час відпустки.

Для розрахунку суми тимчасової непрацездатності (лікарняних) необхідно визначити:

- 1) середньоденну (середньочасову) заробітну плату;
- 2) розмір страхового стажу;
- 3) дні (години) непрацездатності, що підлягають оплаті.

Середня заробітна плата визначається відповідно до "Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням", затвердженого постановою КМУ від 26.09.2001 р. № 1266, виходячи з виплат за останні шість календарних місяців роботи перед захворюванням. При цьому загальну суму заробітку ділять на кількість фактично відпрацьованих робочих днів у розрахунковому періоді. Якщо працівник відпрацював в установі до хвороби менше шести місяців, середня зарплата визначається виходячи з виплат за фактично

відпрацьований час. Загальна сума заробітку для розрахунку допомоги з урахуванням додаткової оплати не повинна перевищувати граничну місячну суму зарплати, на яку нараховуються страхові внески на загальне обов'язкове державне соціальне страхування.

Тривалість хвороби для розрахунку допомоги визначається кількістю робочих днів, що припадають на час хвороби. При цьому сума допомоги визначається множенням середньоденного заробітку на кількість робочих днів хвороби та на розмір допомоги залежно від страхового стажу: 60 % – при страховому стажі до 5 років; 80 % – при стажі від 5 до 8 років, 100 % – при стажі понад 8 років. Нарахування по лікарняному листу у зв'язку з пологами нараховується в розмірі 100 % не залежно від страхового стажу. Оплата такого лікарняного листа розраховується за календарні дні.

У процесі визначення суми допомоги з тимчасової непрацездатності треба мати на увазі, що оплата перших п'яти календарних днів непрацездатності здійснюється за рахунок коштів підприємства за основним місцем роботи, а починаючи з шостого дня за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової непрацездатності. Нарахування тимчасової допомоги по догляду за дитиною, у зв'язку з пологами нараховуються за рахунок фонду Соціального страхування з першого дня хвороби [46].

Сума, яку заплатять по лікарняному, залежить від середньоденної зарплати, розрахованої за 6 попередніх місяців хвороби і страхового стажу. Формула розрахунку виплат по лікарняному листу проводиться згідно з формулою:

$$\text{Сума лікарняних} = \text{середньоденний заробіток} \times \text{кількість робочих днів, пропущених через хворобу} \times \% \text{ оплати лікарняного листа} \quad (17.1)$$

Із сум нарахованої заробітної плати (відпускних, лікарняних та ін.) проводяться утримання, тільки лише дозволені законодавством.

До обов'язкових видів утримань із заробітної плати належить **єдиний соціальний внесок** (далі – ЄСВ).

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – це консолідований страховий внесок на пенсійне страхування, страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням, медичне страхування,

страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, страхування на випадок безробіття.

Повноваженнями щодо адміністрування ЄСВ наділено Пенсійний фонд України.

Базу нарахування і розміри ЄСВ наведено в статтях 7 і 8 Закону № 2464. Щодо працівника, то його ставка складає:

1) 3,6 % ЄСВ утримується із зарплати працівника, у тому числі й інваліда, працівника-іноземця;

2) 2 % ЄСВ утримується зі суми лікарняного, яка нараховується працівнику (в тому числі інваліду);

3) 2,6 % ЄСВ утримується з винагороди, яка виплачується фізособам — не СПД за договорами цивільно-правового характеру (договір підряду на роботу чи послуги), крім цивільно-правового договору, укладеного з фізособою-підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у свідоцтві про державну реєстрацію їх як підприємців.

Що стосується роботодавця, то:

1) відсоток ЄСВ, який нараховує роботодавець на фонд оплати праці найманих працівників¹, зовсім не єдиний для всіх і залежить від класу професійного ризику виробництва, до якого належить кожне окреме підприємство у Фонді нещасних випадків. Оскільки класів ризику є 67, то й розмірів ЄСВ стільки ж, але у кожного свій — починаючи з 36,76 % (1-й клас) і закінчуючи 49,7 % (67-й клас);

2) 34,7 % ЄСВ нараховує підприємство на винагороду, яку виплачує фізособі за цивільно-правовими договорами (договором підряду на роботу чи послугу), крім цивільно-правового договору, укладеного з фізособою-підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у свідоцтві про державну реєстрацію їх як підприємців²;

¹ Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату від 13.01.2004 р. № 5.

² Якщо ж у свідоцтві не буде зазначено вид діяльності, за який підприємство сплачує винагороду, тоді підприємству треба буде нарахувати та сплатити 34,7 % ЄСВ на суму такої винагороди й утримати 2,6 % за рахунок суми винагороди фізособі.

3) 33,2 % ЄСВ нараховує підприємство на суми лікарняних як на перші п'ять днів, так і на інші дні, що сплачуються за рахунок коштів фонду соціального страхування;

4) 8,41 % ЄСВ нараховує підприємство на фонд оплати праці працюючих інвалідів. Якщо ж інваліду нараховуватиметься лікарняний, то розмір ЄСВ на суму такого лікарняного становить "звичайні" 33,2 %.

Нарахування ЄСВ здійснюється у межах максимальної величини бази нарахування ЄСВ, що дорівнює п'ятнадцяти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом.

Ще одним з видів обов'язкових утримань є **податок з доходів фізичних осіб**. Ставка податку становить 15 % бази оподаткування щодо доходів, одержаних у тому числі, але не виключно у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат і винагород, які виплачуються платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами [9].

У разі якщо загальна сума отриманого платником податку у звітному податковому місяці доходів перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої Законом на 1 січня звітного податкового року, ставка податку становить 17 % суми перевищення з урахуванням податку, сплаченого за ставкою 15 %.

Згідно з законодавством кожний робітник має право зменшити нарахований загальний місячний оподатковуваний дохід, застосувавши податкову соціальну пільгу у розмірі, що дорівнює 50-відсотковому розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року.

Підставою для отримання платником податків податкової соціальної пільги є подання роботодавцю заяви про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги та документів, що підтверджують таке право.

Тобто платник на свій розсуд обирає для себе найвигідніше місце застосування податкової соціальної пільги до заробітної плати незважаючи на місце знаходження трудової книжки.

Заява про застосування пільги подається у довільній формі. За зразок може бути взято форму заяви, встановлену наказом № 461.

Однак, відповідно до п.п. 169.4.1 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. №2755-VI (далі – ПКУ), податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку

протягом звітнього податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітнього податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень (у 2013 році – 1 610,00 грн).

Існують також підвищені податкові соціальні пільги (далі – ПСП) у розмірі, що дорівнює 150 % та 200 % суми ПСП для будь-якого платника податку.

150 % ПСП відповідно до п.п 169.1.3 ПКУ застосовують до таких категорій:

матері чи батьку двох неповнолітніх дітей;

одиноким батькам, вдові, вдівцю або опікуну, піклувальнику – на кожну дитину віком до 18 років;

платнику, який утримує дитину – інваліда – у розрахунку на кожну таку дитину до 18 років;

особі, віднесеній до I або II категорії, постраждалої від аварії на ЧАЕС;

учням, студентам, аспірантам, ординаторам, ад'юнктам;

інвалідам I або II групи, у тому числі з дитинства (крім інвалідів війни);

особам, що зазнали переслідувань за правозахисну діяльність ;

учасникам бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни;

200% ПСП надається платникам, які є :

Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, чи особою, нагородженою чотирма і більше медалями "За відвагу";

учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідам I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія ЗУ "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту";

колишнім в'язням концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою;

особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію інших держав;

особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда у період з 08.09.1941 р по 27.01.1944 р.

Облік заробітної плати в системі рахунків – це синтетичний облік нарахування і розподілу заробітної плати, утримань і визначення суми на руки працівникам і віднесення нарахованої суми оплати праці на відповідні рахунки витрат по статтях і об'єктах калькулювання. Синтетичний облік розрахунків за заробітною платою ведеться на субрахунках рахунку **66 "Розрахунки за виплатами працівникам"**:

661 "Розрахунки за заробітною платою"

662 "Розрахунки з депонентами"

663 "Розрахунки за іншими виплатами".

За кредитом субрахунку 661 "Розрахунки за заробітною платою" відображаються нарахована працівникам підприємства основна і додаткова заробітна плата, премії тощо, а за дебетом – виплата заробітної плати, премій, депонована заробітна плата, а також суми утриманих податків, зборів у фонди соціального страхування, платежів по виконавчих листах, за брак продукції, вартість отриманих товарно-матеріальних цінностей у рахунок заробітної плати. Кредитове сальдо показує на заборгованість підприємства перед своїми працівниками за невиплаченою заробітною платою. Як правило, кредитове сальдо субрахунку 661 "Розрахунки за заробітною платою" відповідає загальному підсумку суми "на руки".

За кредитом субрахунку 662 "Розрахунки з депонентами" відображаються суми неодержаної заробітної плати працівниками підприємства з якої-небудь причини у встановлений термін, а за дебетом – виплачена депонована заробітна плата. Кредитове сальдо відображає суму неодержаної заробітної плати працівниками підприємства за минулі періоди часу.

За кредитом субрахунку 663 "Розрахунки за іншими виплатами" відображаються нарахована працівникам підприємства оплата за невідпрацьований час, наприклад, оплата допомоги з непрацевдатності, а за дебетом – виплата таких видів оплати, а також утримання.

Розрахунки з нарахування суми ЄСВ підприємствами відображаються за дебетом рахунків обліку витрат на виробництво, адміністративних витрат,

витрат на збут, капітальних інвестицій, інших операційних витрат і за кредитом рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням" субрахунків 651.

Утримання збору єдиного внеску з працюючих громадян відображається за кредитом рахунку 65, субрахунку 651 і дебетом рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам".

Основні бухгалтерські проведення з обліку розрахунків з оплати праці наведені в табл. 17.1.

Таблиця 17.1

Основні бухгалтерські проведення з обліку розрахунків з оплати праці

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Нарахована заробітна плата робітникам основного і допоміжного виробництва	23	661
Нарахована заробітна плата загальновиробничому персоналу	91	661
Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу	92	661
Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим збутом продукції	93	661
Нарахована заробітна плата працівникам соціальної сфери	94	661
Нарахована заробітна плата робітникам, зайнятим у виготовленні необоротних активів	15	661
Нарахована заробітна плата, зайнятим виправленням браку	24	661
Нарахована допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю за перші п'ять календарних днів хвороби	949	663
Нарахована допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю за подальші дні хвороби	652	663
Утримано податок з доходів фізичних осіб	661, 663	641
Утриманий єдиний соціальний внесок	661, 663	651
Утримані не використані підзвітні суми	661	372
Утримані суми відшкодування матеріального збитку	661	375
Утримані суми аліментів, профспілкових внесків	661	685
Виплачена заробітна плата (аванс) з каси (з рахунку в банку)	661	301 (311)
Видана готова продукція працівникам у рахунок заробітної плати	661	701

1	2	3
Проведені відрахування ЕСВ від фонду оплати праці:		
робітників основного і допоміжного виробництва	23	651
загальновиробничого персоналу	91	651
адміністративного персоналу	92	651
працівників, зайнятих збутом продукції	93	651
працівників соціальної сфери	94	651

У процесі перерахування коштів до Пенсійного фонду дебетується рахунок 65, субрахунок 651 і кредитується відповідний рахунок грошових коштів у банках, які зосереджені на рахунку 31 "Рахунки в банках".

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Значення обліку праці і його оплати в умовах ринкової економіки.
2. Форми і системи оплати праці.
3. Порядок утримань із заробітної плати.
4. Розрахунок допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, джерела оплати, відображення на бухгалтерських рахунках.
5. Порядок бухгалтерського обліку нарахувань на зарплату згідно з чинним законодавством.

Тестові питання для самоперевірки

1. Відрядно-преміальна система оплата праці передбачає:
 - а) оплату за навантаження, розвантаження;
 - б) преміювання за перевиконання норм виробітку: економію матеріалів, відсутність браку і под.;
 - в) підвищення оплати праці за шкалою за випуск продукції понад виробіток.
2. Нічний час роботи вважається:
 - а) з 20⁰⁰ до 8⁰⁰ години;
 - б) з 22⁰⁰ до 6⁰⁰ години;
 - в) з 24⁰⁰ до 8⁰⁰ години.

3. У процесі розрахунку допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю необхідно враховувати:

а) страховий стаж і кількість календарних днів хвороби;

б) страховий стаж і кількість робочих днів хвороби;

в) страховий стаж і кількість робочих днів хвороби, які випадають на перші п'ять днів.

4. Облік робочого часу в таблиці ведуть:

а) суцільним методом і методом відхилень;

б) тільки суцільним методом;

в) тільки методом відхилень.

5. Для визначення середньоденного заробітку для оплати відпускних до розрахунку включається сума нарахованого доходу працівника, який:

а) прийнятий на роботу з будь-якого числа після оформлення;

б) прийнятий на роботу з першого робочого дня місяця;

в) прийнятий на роботу і зобов'язаний відпрацювати не менше 6 місяців.

6. Яка господарська операція відображається бухгалтерськими записами на рахунках бухгалтерського обліку Дебет рахунку 949 Кредит рахунку 663:

а) нарахована заробітна плата робітникам соціально-культурної сфери;

б) нарахована допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю;

в) утримана допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю?

7. Оплата за роботу у вихідні та святкові дні оплачується:

а) як за звичайно відпрацьований час;

б) не оплачується, а надається додатковий вихідний день;

в) у подвійному розмірі.

Практична складова

Завдання 1. На підприємстві "Анкор" за звітний місяць було нараховано:

основну та додаткову заробітну плату робітникам виробництва – у сумі 120 000 грн;

основну та додаткову заробітну плату адміністративному персоналу – у сумі 80 000 грн;

заробітну плату за договорами цивільно-правового характеру – у сумі 25 000 грн;

допомогу у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю у сумі 8 400 грн.

Необхідно провести нарахування суми єдиного соціального внеску на фонд оплати праці та його утримання із заробітної плати працівників, відобразити всі операції на рахунках обліку.

Завдання 2. Робочий відрядник 4 розряду Єгоров О. М. виготовив за місяць 210 деталей при нормі 190 деталей згідно з рапортом про виробіток. Розцінка за одну деталь за нормою становить – 14,5 грн, понад норму – 15,6 грн. Робочий надав до бухгалтерії довідку про те, що він є батьком трьох дітей.

Необхідно визначити суму фактичної заробітної плати, розрахувати суму утримань з неї згідно з законодавством і відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Завдання 3. Менеджеру збуту Кузнєцову П. С. надається щорічна основна відпустка тривалістю 30 календарних днів на період з 1 по 30 червня включно. У розрахунковому періоді за останні 12 місяців з червня попереднього року по квітень звітного року працівник отримав наступні види виплат: основна зарплата – 34 400 грн; винагорода за рік – 2 240 грн; матеріальна допомога на оздоровлення згідно з колективним договором – 2 800 грн, виплата у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю (100 % страхового стажу) – 650 грн.

Необхідно розрахувати суму відпускних, провести утримання згідно з законодавством і відобразити операції в обліку.

Завдання 4. Головний бухгалтер підприємства "ABC" Попова Л. В. була на лікарняному з 23 січня звітного року по 31 січня звітного року включно. Її страховий стаж становить 8 років і 2 місяці. За останні шість місяців їй було нараховано: основна зарплата – 19 200 грн; премія одноразова – 3 200 грн; відпускні – 38 400 грн, матеріальна допомога на оздоровлення – 3 200 грн. Протягом 6 місяців відпрацьовано 98 робочих днів. Її посадовий оклад складає 4 800 грн. Робочих днів у січні місяці було 19.

Необхідно визначити фактичну заробітну плату за січень та допомогу у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, провести утримання із заробітної плати та скласти кореспонденцію рахунків.

18. Облік витрат діяльності підприємства

18.1. Види діяльності підприємства.

18.2. Класифікація виробничих витрат.

18.3. Класифікація витрат за економічними елементами.

18.4. Облік загальновиробничих, адміністративних витрат і витрат на збут. Інші операційні, фінансові та інвестиційні витрати.

18.5. Об'єкти обліку витрат і калькуляційні одиниці.

18.1. Види діяльності підприємства

Промислове підприємство, яке зайняте виробництвом продукції, її реалізацією й одержанням фінансових результатів, є основною ланкою розвитку економіки держави. Діяльність підприємств різноманітна і може бути класифікована за наступними ознаками:

за видами діяльності: на виробничу, комерційну, фінансову та ін. Як правило, на більшості сучасних підприємств ці види діяльності функціонують разом, хоча можуть функціонувати і окремо;

за формами власності можуть бути: приватними, державними (різновид – казенні), муніципальними, що знаходяться у колективній власності (акціонерні товариства, ТОВ і под.), що знаходяться у власності громадських організацій;

стосовно власника: знаходяться в індивідуальній та у колективній власності.

Серед зазначених вище різноманітних видів діяльності безперечний пріоритет належить виробничій діяльності підприємства. Промислові підприємства самостійно здійснюють свою діяльність, планують види й обсяги виробництва, розпоряджаються готовою продукцією й отриманим у результаті її реалізації прибутком, після сплати всіх податків, встановлених законодавством України. При цьому значна увага під час реалізації тієї або іншої продукції приділяється питанням забезпечення конкурентоздатності продукції. Забезпечення цього завдання досягається шляхом організації ефективного процесу управління витратами виробництва.

Господарсько-виробнича діяльність на будь-якому підприємстві пов'язана зі споживанням сировини, матеріалів, палива, енергії, з виплатою заробітної плати, відрахуванням внесків на загальнообов'язкове державне

соціальне страхування працівників, нарахуванням амортизації, а також з інших необхідних витрат.

Під **звичайною** діяльністю розуміють будь-яку основну діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають унаслідок її проведення. Прикладами звичайної діяльності є виробництво і реалізація продукції, виконання робіт, надання послуг, реалізація оборотних активів, заготовляння сировини і матеріалів, розрахунки з постачальниками і підрядниками, одержання та погашення кредитів банків, випуск акцій, будівництво і придбання основних засобів та ін. [6].

Звичайна діяльність підприємства, у свою чергу, розподіляється на операційну, фінансову та інвестиційну.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю. Отже, операційна діяльність розподіляється на основну та іншу.

При цьому до **основної** діяльності відносять операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Для виробничого підприємства такими є операції з виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг), для будівельної організації – з виконання будівельно-монтажних робіт, для страхової компанії – з надання послуг зі страхування та ін.

До **іншої операційної** діяльності відносять операції, пов'язані з одержанням доходів і витрат від реалізації інших оборотних активів, надання в операційну оренду активів, операційної курсової різниці, списання безнадійної дебіторської і кредиторської заборгованості, штрафів, пені та неустойок.

Під **фінансовою** діяльністю розуміють діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного і позикового капіталу підприємства. До операцій, пов'язаних з фінансовою діяльністю підприємства, належать:

надходження коштів від розміщення акцій та інших операцій, що приводять до збільшення власного капіталу;

виплати коштів власникам для придбання або викупу раніше випущених акцій;

погашення заборгованості учасників за внесками до зареєстрованого (пайового) капіталу;

виплата дивідендів власникам;
надходження і повернення основної суми кредитів і позик.

Інвестиційною діяльністю вважають придбання і реалізацію тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. До інвестиційної діяльності підприємства відносяться операції, пов'язані з:

вибуттям (безоплатна передача, списання) необоротних активів та інших довгострокових активів;

придбанням (продажем) власного капіталу або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств;

авансами й позиками, наданими іншим сторонам, а також їх поверненням;

одержанням доходів (дивідендів, відсотків) від вкладення коштів в інші підприємства.

18.2. Класифікація виробничих витрат

Розмаїтість виробничих витрат викликає необхідність їхньої систематизації за певними ознаками. Правильний та економічно обґрунтований добір ознак дозволяє системно визначити класи витрат. Така класифікація витрат дозволяє організувати їхній облік, поліпшити планування й аналіз, контроль за використанням.

Витрати – зменшення економічних вигід 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).

Усю сукупність витрат на виробництво можна класифікувати за наступними основними ознаками, наведеними в табл. 18.1.

Таблиця 18.1

Ознаки групування витрат

Ознаки	Витрати
1	2
Стосовно процесу виробництва	Основні та накладні
За єдністю складу (однорідністю витрат)	Одноелементні та комплексні

1	2
За періодичністю виникнення	Витрати поточні, довгострокові, одноразові
За доцільністю витрачання	Продуктивні та непродуктивні
Залежно від обсягу виробництва	Витрати змінні та постійні
За способом включення до собівартості продукції	Витрати прямі та непрямі
За участю у виробничому процесі	Виробничі та позавиробничі
За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	Витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби
За видами витрат	Витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції
За визначенням відношення до собівартості продукції	Витрати на продукцію та витрати періоду

Стосовно **процесу виробництва** витрати діляться на основні та накладні. До *основних* відносяться витрати, пов'язані безпосередньо із процесами виробництва. Наприклад: сировина і матеріали, що безпосередньо використовуються для виготовлення готової продукції згідно з технологічним процесом; заробітна плата основних виробничих робітників.

Накладні витрати – це витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом. Наприклад: матеріали, використані для підтримки в робочому стані верстатів і устаткування; заробітна плата допоміжних робітників, майстрів, інженерно-технічного персоналу ділянок і цехів.

За **ступенем однорідності витрат (за єдністю складу)** витрати прийнято поділяти на одноелементні та комплексні.

Одноелементні витрати складаються з одного елемента. Наприклад: витрати сировини та матеріалів; заробітна плата та ін.

Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів. Наприклад, загальновиробничі витрати.

За **періодичністю виникнення** витрати поділяють на поточні та одноразові. *Поточні* витрати пов'язані із виробництвом і реалізацією продукції даного періоду. *Одноразові* витрати – це ті витрати, що виникають не періодично, а у міру необхідності їх у виробництві.

Залежно від **доцільності** витрати розподіляють на ефективні (продуктивні) та неефективні (непродуктивні). Витрати вважаються ефективними, якщо вони зроблені відповідно до технологічного процесу виготовлення продукції. Неефективні витрати – це витрати, пов'язані з порушенням технологічного процесу. Наприклад, втрати від браку виробництва, псування матеріальних цінностей, простої та ін.

Залежно від **обсягу виробництва** витрати діляться на змінні та постійні.

До *змінних* відносяться витрати, абсолютна величина яких зростає зі збільшенням обсягу випуску продукції, а з його зниженням – зменшується. До них відносяться витрати на сировину та матеріали, покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, технологічне паливо та енергію, на оплату праці працівників, зайнятих у виробництві продукції (робіт, послуг), відрахування на соціальні заходи, а також інші витрати.

До *постійних* відносяться витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням (зменшенням) випуску продукції істотно не змінюється. Вони пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також із забезпеченням господарських потреб виробництва.

За **способом включення в собівартість** окремих видів продукції витрати діляться на прямі та непрямі.

До *прямих* витрат відносяться витрати, які безпосередньо пов'язані виготовленням продукції й оформлені первинними документами, виписаними у відповідність технологічному процесу (відкритому замовленню). Наприклад, витрати матеріалів відповідно до лімітно-забірних карт (відомостей); заробітна плата основних робітників згідно з нарядом на відрядну роботу.

Непрямі витрати – це витрати, пов'язані з виробництвом двох і більше видів продукції, що підлягають розподілу між ними. До таких витрат відносяться загальновиробничі витрати, які враховуються на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". Розподіл витрат відбувається відповідно до обраної підприємством бази розподілу.

За **участю у виробничому процесі** витрати поділяють на виробничі, які пов'язані з виготовленням продукції, та позавиробничі, які пов'язані з реалізацією продукції.

За **місцем виникнення** витрати на виробництво групуються за цехами, ділянками, службами та іншими адміністративно-відокремленими структурними підрозділами підприємства, тобто за центрами відповідальності.

Центри відповідальності є об'єктами обліку, за якими організують бухгалтерський облік, планування та нормування витрат на виробництво.

За видами продукції, робіт і послуг витрати групуються за різновидом виробів, що випускають (серіями, типами, марками) або ж за окремо відкритими виробничими замовленнями. Таке групування дозволяє калькулювати кожен виріб як на стадії його проектування, так і в окремі періоди його виробництва. Крім того таке групування витрат дозволяє визначити його ціну, коректувати її залежно від кон'юнктури ринку, а також визначати вигідність того або іншого виробу для підприємства.

Важливе місце в бухгалтерському обліку та калькулюванні собівартості продукції, що випускається, має групування витрат за економічним змістом, тобто, групування витрат за економічними елементами і статтями калькуляції.

Групування **витрат за калькуляційними статтями** використовується для аналітичного обліку витрат виробництва підприємства, калькулювання собівартості продукції і контролю за витратами.

Перелік статей витрат, їх склад і методи розподілу між видами продукції (робіт, послуг) визначається самим підприємством. При цьому групування витрат за статтями повинне забезпечити розмежування витрат, які пов'язані із виробництвом окремих видів продукції та можуть прямо і безпосередньо включатися в їхню собівартість (прямі витрати).

Витрати, пов'язані з виробництвом, збутом (реалізацією) продукції (робіт, послуг), групуються за наступними статтями:

1. Сировина і матеріали.
2. Покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи та послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій.
3. Паливо та енергія на технологічні потреби.
4. Зворотні відходи (віднімаються).
5. Основна заробітна плата.
6. Додаткова заробітна плата.
7. Відрахування на соціальне страхування.
8. Витрати, пов'язані з підготовкою й освоєнням виробництва продукції.
9. Загальновиробничі витрати.
10. Втрати внаслідок технічно неминучого браку.

11. Попутна продукція (віднімається).

12. Інші виробничі витрати.

Групування **витрат за економічними елементами** необхідно для вивчення їхньої структури і класифікується таким чином:

матеріальні витрати;

витрати на оплату праці;

відрахування на соціальні заходи;

амортизація необоротних активів;

інші витрати.

Зазначені витрати відносяться на собівартість продукції, якщо вони пов'язані із процесом виробництва і передбачені законодавством.

18.3. Класифікація витрат за економічними елементами

Облік витрат на виробництво за економічними елементами дозволяє визначити, що саме витрачається на виробництво продукції і на яку суму. За економічними елементами складається кошторис витрат на виробництво, тобто перелік усіх витрат у грошовому виразі.

До елемента "**Матеріальні витрати**" належать витрати на [6]:

сировину та матеріали, які купуються у сторонніх підприємств і організацій і входять до складу виробленої продукції, створюючи її основу, або є необхідним компонентом для виготовлення продукції (робіт, послуг);

покупні матеріали, використані в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) для забезпечення нормального технологічного процесу і пакування продукції або інших виробничих і господарських потреб (здійснення випробувань, контроль, зміст, ремонт та експлуатація обладнання, будинків, споруд, інших основних фондів та ін.), а також запасні частини для ремонту обладнання;

придбане у сторонніх підприємств і організацій паливо, що витрачається в технологічних цілях на виробництво всіх видів енергії, виробничих приміщень, транспортні роботи, пов'язані з обслуговуванням виробництва власним транспортом;

придбану енергію всіх видів, що витрачається на технологічні, енергетичні та інші виробничі потреби підприємства;

втрати внаслідок недостачі матеріальних цінностей у межах норм природних втрат.

Вартість матеріальних ресурсів формується виходячи із цін на їхнє придбання без обліку податку на додану вартість за винятком випадків, коли інше передбачене законодавством (включаючи націнки (надбавки), комісійних винагород, оплачених постачальникам; вартість послуг товарних бірж, включаючи брокерські послуги; митні збори; витрат на транспортування, зберігання і доставку, які проводяться сторонніми організаціями).

До вартості матеріальних ресурсів включаються також витрати підприємства на придбання пакування і тари, крім дерев'яної та картонної, отриманої від постачальників матеріальних ресурсів, за винятком вартості цієї тари за вартістю її можливого використання в тих випадках, коли ціни на тару встановлені окремо понад ціну на матеріальні ресурси.

У випадку включення вартості тари, отриманої від постачальника разом з матеріальними ресурсами, у ціну ресурсу, із загальної суми витрат на його придбання віднімається вартість тари за ціною її можливого використання або реалізації (з урахуванням витрат по її ремонту).

З витрат на матеріальні ресурси віднімається вартість отриманих зворотних відходів.

До елемента **"Витрати на оплату праці"** відносять:

витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, обчислені згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці, включаючи всі види грошових і матеріальних доплат;

виплати, передбачені законодавством про працю, за невідпрацьований на виробництві час: оплата щорічних відпусток (компенсація за невикористану відпустку), крім оплати відпустки в частині витрат на оплату праці працівників, яким не виповнилося 18 років у ході скорочення тривалості їхньої щоденної роботи; оплата перерви для годування дитини матерям які працюють; оплата часу, пов'язаного із проходженням обов'язкових медичних оглядів, виконанням державних обов'язків;

винагорода за передбачену законодавством вислугу років, інші виплати.

До елемента **"Відрахування на соціальні заходи"** належать відрахування на:

загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

індивідуальне страхування;
страхування майна.

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

До складу елемента "**Інші операційні витрати**" включаються витрати операційної діяльності, які не ввійшли до складу описаних елементів, зокрема витрати на відрядження, послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги, плата за розрахунково-касове обслуговування, податки і збори і под.

Для обліку витрат за елементами призначені рахунки бухгалтерського обліку класу вісім. До них належать:

- рахунок 80 "Матеріальні витрати"
- рахунок 81 "Витрати на оплату праці"
- рахунок 82 "Відрахування на соціальні заходи"
- рахунок 83 "Амортизація"
- рахунок 84 "Інші операційні витрати"
- рахунок 85 "Інші затрати".

Кореспонденція рахунків обліку матеріальних витрат з урахуванням класу 8 та 9 наведена у табл. 18.2.

Таблиця 18.2

Кореспонденція рахунків з обліку витрат з використанням рахунків класу 8

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків для підприємств, які використовують рахунки 8 класу	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Списані на виробництво продукції, надання послуг витрати матеріальних цінностей	80	20,22
Нарахована заробітна плата працівникам	81	661
Проведені відрахування із заробітної плати працівників на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	82	651
Нарахована амортизація необоротних активів	83	13

1	2	3
Відображена операційна оренда необоротних активів	84	685
Списані витрати на:		
фінансові результати, якщо підприємство не використовує рахунки 9 класу	79	80,82,83,84
на витрати, якщо підприємство використовує рахунки 9 класу	91,92,93, 94	80,82,83,84
включаються до виробничої собівартості	23	80,82,83,84

За дебетом рахунків класу 8 відображаються суми визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 23 "Виробництво" прямих витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), на рахунки класу 9, які відносяться до виробничих накладних витрат (рахунок 91), адміністративних (рахунок 92) і збутових витрат (рахунок 93), або на субрахунок 791 "Результат операційної діяльності", якщо підприємство не використовує рахунки класу 9.

Узагальнення інформації про витрати на виробництво та собівартість продукції, робіт і послуг провадиться на наступних рахунках і субрахунках бухгалтерського обліку:

23 "Виробництво"

24 "Брак у виробництві"

25 "Напівфабрикати"

901 "Собівартість реалізованої готової продукції"

903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг"

91 "Загальновиробничі витрати".

Рахунок 23 "Виробництво" використовується для обліку на окремих субрахунках витрат основного і допоміжного виробництва. За дебетом рахунку 23 "Виробництво" відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом – вартість фактичної виробничої собівартості заведеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо). Дебетове

сальдо рахунку 23 "Виробництво" показує величину незавершеного виробництва на дату балансу.

Аналітичний облік за рахунком 23 "Виробництво" ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

За дебетом рахунку **24 "Брак у виробництві"** відображаються витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невиправного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень; за кредитом – суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції.

Аналітичний облік за рахунком 24 "Брак у виробництві" ведеться за видами виробництва.

Рахунок 25 "Напівфабрикати" призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух напівфабрикатів власного виробництва. Облік напівфабрикатів ведуть ті підприємства, які не тільки використовують їх у власному виробництві, але і реалізують на сторону як готову продукцію. До напівфабрикатів відноситься продукція, яка не пройшла всіх встановлених технологічним процесом стадій виробництва і вимагає доробки або укомплектування. Підприємства, на яких напівфабрикати власного виробництва використовуються тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки враховують на рахунку 23 "Виробництво". За дебетом рахунку 25 "Напівфабрикати" відображається надходження, а за кредитом – їх вибуття внаслідок продажу, передачі в подальшу переробку.

На субрахунках класу 9 "Витрати діяльності" 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" і 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг" узагальнюється інформація про собівартість реалізованої готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг. За дебетом цих субрахунків відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції,

робіт, послуг, а за кредитом списання в порядку закриття дебетових оборотів на субрахунок 791 "Результат операційної діяльності".

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат основної діяльності наведена у табл. 18.3.

Таблиця 18.3

Кореспонденція рахунків з обліку витрат основної діяльності

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Відпущено зі складу матеріальні ресурси для виробництва продукції	23	201 – 209
Списано матеріальні ресурси на витрати, пов'язані з виправленням браку	24	201 – 209
Нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва	23	661
Проведені відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування із заробітної плати робітників основного виробництва	23	651
Оприбутковані відходи виробництва	209	23
Випущена готова продукція з виробництва	26	23
Відпущені зі складу напівфабрикати власного виробництва:		
у процесі напівфабрикатного способу	23	25
у процесі безнапівфабрикатного способу	23	23

18.4. Облік загальновиробничих, адміністративних і витрат на збут. Інші операційні, фінансові та інвестиційні витрати

Підприємства, які мають цехову структуру в бухгалтерському обліку, узагальнюють витрати з утримання, обслуговування та управління цехом, ділянкою і под. Такі витрати називаються загальновиробничими.

До складу **загальновиробничих витрат** включаються:

оплата праці апарата управління цехом, ділянкою; працівників, зайнятих ремонтом і обслуговуванням основних засобів та інших необоротних активів; працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності;

відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників загальновиробничого призначення; витрати на оплату службових відряджень персоналу цеху, ділянки; канцелярські витрати; послуги зв'язку та ін.;

амортизація необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на операційну оренду; витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримування виробничих приміщень;

витрати на здійснення технологічного контролю над виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг;

витрати на проведення медоглядів;

витрати на утримання огорожі машин, люків, вентиляційних установок, сигналізації, пристроїв для зупинки механізмів;

витрати, пов'язані із забезпеченням працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, захисними пристроями і спеціальним харчуванням;

витрати не капітального характеру на техніку безпеки, виробничу санітарію, придбання довідників і плакатів з охорони праці;

та інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей напівфабрикатів, інструментів зі складів у цехи й готової продукції на склади; недостачі незавершеного виробництва; нестачі й втрати від псування матеріальних цінностей у цехах у межах норм природних втрат; оплата простоїв).

Загальновиробничі витрати діляться на постійні та змінні.

До змінних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, ділянок), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу діяльності. Вони розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) вразі зміни обсягу діяльності, вони розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) за нормальної потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг

у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їхню фактичну величину.

Бухгалтерський облік загальновиробничих витрат ведеться на балансовому рахунку **91 "Загальновиробничі витрати"**. По дебету даного рахунку відображається сума визнаних загальновиробничих витрат, по кредиту – щомісячне списання, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 "Виробництво" та 90 "Собівартість реалізації".

При відображенні в обліку операцій із загальновиробничих витрат застосовуються наступні бухгалтерські проведення, які представлені у табл. 18. 4.

Таблиця 18.4

**Бухгалтерські проведення з обліку операцій
із загальновиробничих витрат**

Зміст операції	Дебет	Кредит
Нарахований знос (амортизація) основних засобів, необоротних матеріальних і нематеріальних активів	91	13
Списані виробничі запаси на ремонт основних засобів загальновиробничого значення	91	20
Списані зі складу інструменти, спецодяг, спецвзуття	91	22
Нарахована операційна орендна плата цехів	91	685
Виконані роботи з ремонту основних засобів загальновиробничого призначення сторонньою організацією	91	631
Нарахована зарплата апарату управління цехом, працівникам технічного контролю та іншому загальновиробничому персоналу	91	661
Віднесені на загальновиробничі витрати відрахування на соціальні заходи	91	651
Списані на виробництво змінні і постійні розподілені загальновиробничі витрати	23	91
Списані на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	90	91

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат.

Адміністративні витрати – це витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства. Належать вони до операційної

діяльності і тому не включаються в собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Як передбачено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" до адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, які спрямовані на обслуговування та управління підприємством [35]:

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

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

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

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

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

амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

витрати на врегулювання спорів у судових органах;

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

плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

інші витрати загальногосподарського призначення.

Бухгалтерський облік адміністративних витрат ведеться на балансовому рахунку **92 "Адміністративні витрати"**. За дебетом даного рахунку відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 791 "Результат операційної діяльності". На дебеті рахунку 92 "Адміністративні витрати" можуть накопичуватися витрати за місяць і наростаючим підсумком з початку року.

Підприємство на звітний рік з розбивкою по кварталах, всередині кварталу по місяцях складає кошторис адміністративних витрат, який затверджується виконавчим директором або власником підприємства. Кошторис складається зі статей, які перераховані, і планованих сум

витрат по кожній статті. Бухгалтерський облік забезпечує контроль над фактичним використанням коштів за кожною статтею, передбаченою кошторисом.

Основні бухгалтерські проведення з обліку господарських операцій, пов'язаних з адміністративними витратами, наведені у табл. 18.5.

Таблиця 18.5

Бухгалтерські проведення по обліку адміністративних витрат

Зміст операції	Дебет	Кредит
Нарахована зарплата апарату управління	92	661
Проведені відрахування на соціальні потреби	92	65
Списані відрядні витрати	92	372
Акцептований рахунок за оренду приміщення	92	685
Нарахована амортизація основних засобів	92	131
Нарахована амортизація інших необоротних матеріальних активів	92	132
Нарахована амортизація нематеріальних активів	92	133
Акцептований рахунок постачальника за водопостачання, водовідведення, опалення, освітлення	92	631
Відображаються витрати з аудиторських послуг	92	685
Сплачені послуги банку за розрахунково-касове обслуговування	92	311
Списуються адміністративні витрати на фінансовий результат	791	92

Аналітичний облік адміністративних витрат за статтями витрат ведеться у Журналі 5. Підсумкові суми Журналу 5 за балансовим рахунком 92 "Адміністративні витрати" є об'єктом синтетичного обліку адміністративних витрат.

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

Бухгалтерський облік витрат на збут ведеться по статтях кошторису витрат, складеною планово-економічною службою підприємства на звітний період (місяць, квартал, рік). Кошторис затверджується виконавчим директором або власником підприємства.

Статті витрат на збут, як передбачено П(С)БО 16 "Витрати", включають наступні витрати [35]:

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

витрати на ремонт тари;

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

витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

витрати на передпродажну підготовку товарів;

витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

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

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

витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

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

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

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

Бухгалтерський облік витрат на збут ведеться на балансовому рахунку **93 "Витрати на збут"**. За дебетом цього рахунку відображається сума визнаних збутових витрат, за кредитом – списання на рахунок 791 "Результат операційної діяльності". На дебеті рахунку 93 "Витрати на збут" можуть накопичуватися витрати за місяць і наростаючим підсумком за період з початку року.

Бухгалтерський облік забезпечує контроль над фактичним використанням коштів за кожною статтею, передбаченим кошторисом витрат на збут. Для цієї мети ведеться аналітичний облік збутових витрат, тобто за статтями витрат у Журналі 5.

Господарські операції, що пов'язані зі збутом продукції, знаходять висвітлення в бухгалтерському обліку наступними записами, які наведені у табл. 18.6.

Господарські операції, що пов'язані зі збутом продукції

Зміст операції	Дебет	Кредит
Нарахована сума зносу на основні засоби, експлуатація яких пов'язана зі збутом продукції	93	131
Нарахована сума зносу інших необоротних активів, які використовуються у ході збуту продукції	93	132
Нарахована сума зносу нематеріальних активів, які використовуються у ході збуту продукції	93	133
Списана вартість використаної тари і тарних матеріалів	93	204
Списана вартість МШП, переданих в експлуатацію	93	22
Згідно з авансовим звітом списані відрядні витрати	93	372
Відображені послуги транспортною організацією; акцептований рахунок за рекламу продукції	93	685
Виконані роботи вітчизняним підрядником з ремонту складських приміщень, де складається і зберігається готова продукція підприємства	93	631
Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятих збутом продукції, товарів	93	661
Відображені відрахування на заробітну плату працівників, зайнятих збутом продукції на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	93	651
Списані на фінансовий результат сума витрат зі збуту продукції (товарів, робіт, послуг)	791	93

У процесі формування собівартості продукції (робіт, послуг) до неї не включається ряд витрат, які прямо або побічно пов'язані з виробничим процесом, з виготовленням продукції. Вони об'єднуються у так звану групу "інші операційні витрати".

До складу **інших операційних витрат** включаються:

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

витрати на дослідження і розробки;

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

собівартість реалізованих виробничих запасів, що для цілей бухгалтерського обліку складається з їхньої облікової вартості й витрат, пов'язаних з їхньою реалізацією;

сума безнадійної дебіторської заборгованості і відрахування в резерв сумнівних боргів;

витрати від операційної курсової різниці;

втрати від знецінювання запасів;

нестачі та втрати від псування цінностей;

визнані підприємством штрафи, пені та неустойки;

інші витрати операційної діяльності.

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

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій:

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

На субрахунку **941 "Витрати на дослідження і розробки"** ведеться облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо такі дослідження та розробки відповідають П(С)БО 8 "Нематеріальні активи".

На субрахунку **942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти"** узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

На субрахунку **943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"** ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо) і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

На субрахунку **944 "Сумнівні та безнадійні борги"** узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), про суму списаної безнадійної заборгованості в разі недостатчі суми нарахованого резерву сумнівних боргів та про суму списаної безнадійної заборгованості, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено.

На субрахунку **945 "Витрати від операційної курсової різниці"** ведеться облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку **946 "Втрати від знецінення запасів"** ведеться облік втрат, пов'язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до П(С)БО 9 "Запаси" і 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність".

На субрахунку **947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"** ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, та реалізації. Одночасно з списанням на витрати цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 "Списані активи".

На субрахунку **948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"** ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів.

На субрахунку **949 "Інші витрати операційної діяльності"** узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності", зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо.

Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат наведена у табл. 18.7.

Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат

Зміст операції	Дебет	Кредит
Використано виробничі запаси на дослідження і розробки	941	20
Використані МШП на дослідження і розробки	941	22
Нарахована заробітна плата працівникам підприємства, зайнятим дослідженнями і розробками	941	661
Зроблено відрахування на соціальні заходи	941	65
Виконано роботи підрядником, пов'язані з дослідженнями і розробкою	941	63
Списуються витрати підзвітної особи згідно з авансовим звітом	941	372
Списана з поточного рахунку комісійна винагорода банку за послуги з реалізації іноземної валюти	942	311
Списується вартість реалізованої іноземної валюти	942	334
Списується вартість реалізованих зайво придбаних запчастин	943	207
Проведено уцінку товарів	946	28
Відновлено уцінку товарів, знижених у ціні в поточному звітному періоді	946	28
Відновлено уцінку товарів, знижених у ціні торік	28	716
Відображено витрати з недостачі запасних частин	947	207
Сума недостачі відображена на забалансовому обліку	072	–
Нарахований визнаний штраф податкового органу	948	641
Відображено втрати від курсових різниць під час перерахування дебіторської заборгованості на дату балансу	945	362
Відображено втрати від курсових різниць під час перерахування кредиторської заборгованості на дату балансу	945	632
Списано запаси на витрати будинку відпочинку і под.	949	20
Списані МШП на витрати будинку культури	949	22
Відображено послуги з водопостачання для житлово-комунального господарства	949	631

У ході звичайної діяльності виникають витрати із залучення банківських кредитів, з випуску, утримання й обертання власних цінних паперів, за позабанківськими позиками та інші операції, пов'язані із залученням позикового капіталу, які класифікуються як **фінансові витрати**.

Узагальнення фінансових витрат здійснюється за допомогою рахунку 95 "Фінансові витрати" та рахунку 96 "Втрати від участі в капіталі".

За дебетом рахунку 95 "Фінансові витрати" і його субрахунками відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на субрахунок 792 "Результат фінансових операцій".

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій:

На субрахунку **951 "Відсотки за кредит"** ведеться облік витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків, тощо за користування кредитами банків.

На субрахунку **952 "Інші фінансові витрати"** ведеться облік витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо.

На субрахунку **961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства"** ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків.

На субрахунку **962 "Втрати від спільної діяльності"** ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами збитків.

На субрахунку **963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства"** ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків.

Типова кореспонденція рахунків з обліку фінансових витрат наведена у табл. 18.8.

Кореспонденція рахунків з обліку фінансових витрат

Зміст операції	Дебет	Кредит
Короткостроковий кредит зарахований на поточний рахунок	311	601
Нараховані відсотки банку за користування кредитом	951	684
Погашено короткостроковий кредит підприємством	601	311
Перераховано відсотки за користування кредитом	684	311
Нарахована винагорода за користування обладнанням	952	684
Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	684
Зменшена частка довгострокових фінансових інвестицій в асоційоване підприємство	961	141
Зменшена частка фінансових інвестицій у спільну діяльність підприємства	962	141

До витрат інвестиційної діяльності належать:

собівартість реалізованих фінансових інвестицій;

втрати від зменшення корисності активів;

втрати за активами і зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти;

суми знецінювання (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій;

залишкова вартість списаних необоротних активів і витрати, пов'язані з їхньою ліквідацією (розбирання, демонтаж);

інші витрати.

У бухгалтерському обліку витрати інвестиційної діяльності враховуються на тимчасовому рахунку 97 "Інші витрати". За дебетом субрахунків 971–977 відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 793 "Результат іншої діяльності".

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій:

На субрахунку **971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"** відображається балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.

На субрахунку **972 "Втрати від зменшення корисності активів"** відображаються втрати від зменшення корисності активів, які визнаються

відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів".

На субрахунку **974 "Втрати від неопераційних курсових різниць"** відображаються втрати за активами й зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку **975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"** відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій.

На субрахунку **976 "Списання необоротних активів"** відображається залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж).

На субрахунку **977 "Інші витрати діяльності"** відображаються інші витрати звичайної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 "Інші витрати".

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат інвестиційної діяльності наведена у табл. 18.9

Таблица 18.9

Кореспонденція рахунків з обліку витрат інвестиційної діяльності

Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Списано балансову вартість реалізованих акцій	971	143
Списується балансова вартість реалізованих облігацій	971	352
Акцептовано рахунок брокерської фірми за послуги з реалізації інвестицій	971	685
Списується на витрати курсова різниця	974	632
Зроблено уцінку основних засобів	975	10
Зроблено уцінку інших необоротних матеріальних активів	975	11
Зроблено уцінку нематеріальних активів	975	12
Зроблено уцінку незавершених капітальних інвестицій	975	15
Нарахована заробітна плата робітником за розбирання будинку складу	976	661
Зроблено відрахування на соціальні заходи	976	65
Акцептовано рахунок транспортної організації за послуги, пов'язані з ліквідацією будівлі складу	976	685
Списується залишкова вартість ліквідованого токарського верстата	976	104
Акцептовано рахунок підрядної організації за роботу з демонтажу верстата	976	631

1	2	3
З поточного рахунку перерахована благодійна допомога лікарні	977	311
Зроблено відрахування на утримання вищої організації	977	685
Нарахований податок на прибуток	98	641

На рахунку **98 "Податок на прибуток"** ведеться облік суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання та відстроченого податкового активу і визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток". На цьому рахунку також ведеться облік відрахувань до Державного бюджету України від доходів за державними грошовими лотереями і податку на доходи від страхової діяльності.

За дебетом рахунку відображаються нараховані суми податку на прибуток, відрахувань до Державного бюджету України від доходів від проведення державних грошових лотерей і податку на доходи від страхової діяльності, за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунку 79 "Фінансові результати".

18.5. Об'єкти обліку витрат і калькуляційні одиниці

Об'єктом обліку витрат виступає продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, що вимагають визначення пов'язаних з їхнім виробництвом (виконанням) витрат згідно з П(С)БО 16 "Витрати".

Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" калькулювання повної собівартості продукції відсутнє, а складається виробнича собівартість продукції (робіт, послуг).

Виробнича собівартість – це сума витрат підприємства на виробництво продукції (робіт, послуг). До складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) згідно з П(С)БО 16 "Витрати" включаються:

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

Для обчислення виробничої собівартості складають калькуляцію. У плануванні й обліку структура виробничої собівартості визначається

номенклатурою калькуляційних статей. Стаття калькуляції є певним видом витрат, що утворюють собівартість. Перелік калькуляційних статей, як вже відзначалося автором даної роботи, встановлюється самим підприємством.

Калькуляція – це визначення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт і послуг, а також заготівельної собівартості матеріальних цінностей і засобів виробництва за елементами витрат. Калькуляції складають на продукцію основного та допоміжного виробництва щомісяця, за квартал і рік за цільовим призначенням.

Розрізняють такі види калькуляції:

планові (складають на основі прогресивних норм витрат засобів виробництва і робочого часу та використовують як вихідні дані під час встановлення цін);

кошторисні (стосуються нових видів продукції, робіт і послуг для розрахунку відпускних цін);

нормативні (складають на основі існуючих норм використання засобів виробництва і робочого часу).

Дані види калькуляції є попередніми, їх складають до початку виробництва продукції і використовують у процесі складання кошторису. Калькуляції, які за даними бухгалтерського обліку відображають фактичні витрати, називаються звітними. Вони необхідні для контролю за виконанням планових завдань за собівартістю продукції і для виявлення резервів подальшого зниження витрат.

Калькуляції складають на кожному підприємстві за встановленим переліком статей витрат. Розрізняють калькуляції собівартості цехову, виробничу, галузеву та ін.

Залежно від технології і характеру продукції, об'єктами калькулювання можуть бути:

- 1) один продукт (комплекс продуктів) у цілому по виробництву;
- 2) один продукт (комплекс продуктів) за окремими процесами, стадіями, переділами, фазами виробництва;
- 3) виріб (група виробів) по підприємству;
- 4) виріб (група виробів) у розрізі цехів, ділянок, бригад;
- 5) види робіт, послуг за структурними підрозділами підприємства;
- 6) напівфабрикати;
- 7) деталь, вузол.

Об'єкт обліку витрат набагато ширше ніж об'єкт калькулювання. Це відбувається, по-перше, коли немає можливості вести окремий аналітичний облік за кожним видом продукції (наприклад, у єдиному технологічному процесі одночасно виготовляється кілька видів спорідненої продукції, зокрема у процесі комплексного використання сировини). По-друге, коли ведення окремого обліку є недоцільним (наприклад, між окремими видами продукції встановлена залежність, що визначає ступінь варіювання витрат за кожною з них). По-третє, коли ведення аналітичного обліку витрат за окремими видами продукції можливе і доцільне, але через недосконалість організації ведеться так званий "котловий" облік за відносно більшими підгрупами продукції з наступним умовним розподілом витрат між умовним розподілом витрат між окремими калькуляційними об'єктами.

З об'єктами калькулювання тісно пов'язані калькуляційні одиниці, які є вимірниками об'єкта калькулювання. Калькуляційна одиниця дає можливість розрахувати витрати на виробництво за кожною статтею окремо та в цілому на одиницю випущеної продукції. Економічне значення калькуляційних одиниць полягає в забезпеченні адекватного відображення споживчих якостей товару і їхніх кількісних характеристик. Під час вибору калькуляційної одиниці враховуються умови виробництва та споживання продукту, якісні і кількісні параметри.

Калькуляційні одиниці можна об'єднати в такі основні групи:

- 1) натуральні (штука, метр погонний, м³, м², кг, т, л, квт/год);
- 2) умовно-натуральні (1 умовна банка, 1 умовна т, 100 пар взуття певного артикула);
- 3) приведені (маса продукту в перерахуванні на зміст корисних речовин, умовний ящик скла та ін.);
- 4) експлуатаційні (одиниця потужності машин, двигунів, корисна площа будинку, параметри інструментів);
- 5) одиниці часу (нормо-години, машино-години, машино-дні).

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Завдання та принципи обліку витрат на виробництво в умовах ринкової економіки.

2. Ознаки класифікації виробничих витрат.
3. Облік витрат за елементами і статтями калькуляції.
4. Облік адміністративних витрат і порядок їх списання.
5. Наведіть склад витрат, які відносять до фінансових.
6. Синтетичний облік загальновиробничих витрат.
7. Склад витрат на збут і порядок їх списання.
8. Наведіть склад витрат, які відносять до інвестиційних.

Тестові питання для самоперевірки

1. Виробнича собівартість за економічними елементами поділяється на витрати:

а) матеріальні, з оплати праці, з відрахувань на соціальні потреби, амортизацію, відрядні, інші;

б) матеріальні, з оплати праці, з відрахувань на соціальні потреби, амортизацію, інші;

в) розрахунково-касового обслуговування, матеріальні, з оплати праці, з відрахувань на соціальні потреби, амортизацію, інші.

2. Які загальновиробничі витрати включаються до собівартості реалізованої продукції:

а) постійні розподілені;

б) постійні нерозподілені;

в) постійні.

3. Які витрати належать до інвестиційної діяльності:

а) проценти за користування банківським кредитом, витрати з випуску та обігу власних цінних паперів, відсотки за небанківськими позиками;

б) проценти за користування банківським кредитом, витрати з випуску та обігу власних цінних паперів, відсотки за небанківськими позиками, оплата банківських послуг;

в) втрати від участі в капіталі, собівартість реалізованих необоротних активів, залишкова вартість ліквідованих основних засобів.

4. До складу інших операційних витрат включаються:

а) втрати від знецінення запасів, визнані штрафи, пені та неустойки, сума безнадійної дебіторської заборгованості, собівартість реалізованих запасів, собівартість реалізованої іноземної валюти;

б) втрати від знецінення запасів, визнані штрафи, пені та неустойки, сума безнадійної дебіторської заборгованості, собівартість

реалізованих запасів, собівартість реалізованої іноземної валюти, собівартість реалізованих товарів і готової продукції;

в) втрати від знецінення запасів, визнані штрафи, пені та неустойки, сума безнадійної кредиторської заборгованості, собівартість реалізованих запасів, собівартість реалізованої іноземної валюти.

5. Яка господарська операція відображається бухгалтерськими записами на рахунках бухгалтерського обліку Дебет рахунку 949 Кредит рахунку 205:

а) списані інші операційні витрати на фінансовий результат операційної діяльності;

б) списані будівельні матеріали на ремонт об'єктів соціальної сфери;

в) списані запасні частини на ремонт автобуса, який експлуатується на базі відпочинку?

6. Яка господарська операція відображається бухгалтерськими записами на рахунках бухгалтерського обліку Дебет рахунку 948 Кредит рахунку 685:

а) визнаний штраф, пред'явлений сторонньою організацією;

б) визнаний штраф, пред'явлений податковими органами;

в) списано штраф на фінансовий результат операційної діяльності?

Практична складова

Завдання 1. Підприємство "Вікторія" уклало договір з підрядною організацією на виконання косметичного ремонту свого офісного приміщення. Сума згідно з договором склала 28 600 грн з ПДВ. Оплата послуг була перерахована з рахунку в банку. Необхідно відобразити в обліку проведені операції та визначити суму витрат, яку буде віднесено на фінансовий результат від операційної діяльності.

Завдання 2. Торговельне підприємство "Юка" в звітному періоді понесло такі витрати:

нараховано заробітну плату адміністративному персоналу на суму 36 000 грн;

нараховано заробітну плату менеджерам з продажу та продавцям-консультантам у сумі 43 000 грн;

нарахування на фонд оплати праці названих працівників на соціальне страхування складає 38,6 % від суми нарахованої зарплати;

нараховано амортизацію основних засобів адміністративного призначення в сумі 1 900 грн;

нараховано амортизацію малоцінних необоротних матеріальних активів адміністративного призначення в сумі 800 грн;

нараховано амортизацію приміщення магазину у сумі 640 грн, комп'ютерної програми "1С:Торгівля та склад 8.2" – 150 грн та торгових стендів – 40 грн;

нараховано послуги за опалення, електро- та водопостачання магазину в сумі 650 грн;

нараховано послуги за опалення, електро- та водопостачання адміністративного приміщення в сумі 850 грн;

витрачено канцелярське приладдя на адміністративні потреби в сумі 125 грн.

Необхідно відобразити в обліку проведені операції та визначити суму адміністративних і збутових витрат.

19. Облік доходів і результатів діяльності

19.1. Визнання та класифікація доходів. Рахунки з обліку доходів від реалізації.

19.2. Склад і особливості обліку інших операційних, фінансових та інвестиційних доходів.

19.3. Основи обліку фінансових результатів діяльності підприємства.

19.1. Визнання та класифікація доходів. Рахунки з обліку доходів від реалізації

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від звичайної діяльності підприємства і її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", а визначення поняття "доходи" – НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності".

Згідно з НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" **доходи** – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [28].

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

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету;
- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів.

Відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, відображення доходів відбувається в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати коштів. Таке відображення доходів відповідає методу нарахувань в обліку.

Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за наступними групами [28]:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

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

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

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

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

сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

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

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

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

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

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

Для обліку на підприємствах всіх видів доходу застосовуються рахунки сьомого класу.

Бухгалтерський облік доходу від реалізації ведеться на рахунку **70 "Доходи від реалізації"**. На цьому рахунку узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості, а також про суму знижок, наданих покупцям та про інші відрахування з доходу.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій рахунком 70 "Доходи від реалізації" має такі субрахунки:

701 "Дохід від реалізації готової продукції"

702 "Дохід від реалізації товарів"

703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"

704 "Вирахування з доходу"

705 "Перестраховування".

За кредитом субрахунків 701 – 703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестраховування (у кореспонденції з субрахунком 705 "Перестраховування"); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); та списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку **704 "Вирахування з доходу"** за дебетом відображаються суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку **705 "Перестраховування"** підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України "Про страхування", узагальнюють інформацію про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестраховування.

За дебетом субрахунку 705 відображаються суми часток страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що належать перестраховикам за договорами перестраховування, за кредитом – частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що повертаються перестраховиками у разі дострокового припинення договору перестраховування.

Щомісяця сальдо субрахунку 705 списується (закривається) у кореспонденції із субрахунком 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг".

Господарські операції і кореспонденцію рахунків за ними наведені в табл. 19.1.

Кореспонденція рахунків з обліку доходів від реалізації

Зміст операції	Дебет	Кредит
Відвантажена покупцю готова продукція	361	701
Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	701	641
Відпущені покупцю товари	361	702
Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	702	641
Пред'явлено рахунок за виконані роботи	361	703
Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	703	641
Відображені надані знижки покупцю, повернення товару	704	361
Відкореговані податкові зобов'язання з ПДВ у ході надання знижки, повернення товару методом червоне сторно	702	641

19.2. Склад і особливості обліку інших операційних, фінансових та інвестиційних доходів

До складу інших операційних доходів включаються:

дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю;

доходи від купівлі-продажу іноземної валюти;

доходи від реалізації інших оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів);

доходи від операційної оренди активів (будинків, приміщень, устаткування, транспортних засобів, нематеріальних активів та ін.);

доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті;

суми отриманих штрафів, пені, неустойок й інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або за якими отримані рішення суду, господарського суду про їхнє стягнення;

доходи від списання кредиторської заборгованості, по якій минув термін позовної давності;

відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні);

дохід від безоплатно одержаних оборотних активів;

інші доходи від операційної діяльності.

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

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій:

На субрахунку **710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю"** узагальнюється інформація про доходи від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів, та від зміни справедливої вартості біологічних активів, який визначено відповідно до П(С)БО 30 "Біологічні активи".

На субрахунку **711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти"** узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю. За кредитом цього субрахунку відображається дохід від купівлі-продажу іноземної валюти, а за дебетом – списання суми доходу на фінансовий результат.

На субрахунку **712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"** узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів і под.), а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу. За кредитом цього субрахунку відображається дохід від реалізації оборотних активів, включаючи суми непрямих податків і зборів, а за дебетом – суми непрямих податків, зборів та обов'язкових платежів, а також списання суми визнаного доходу на фінансовий результат, тобто на субрахунок 791 "Результат операційної діяльності".

На субрахунку **713 "Дохід від операційної оренди активів"** узагальнюється інформація про доходи від оренди майна (крім фінансової), якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства. За кредитом даного субрахунку відображається сума нарахованого доходу за оренду активів, включаючи суму податку на

додану вартість, за дебетом – податок на додану вартість і списання чистого доходу на фінансовий результат.

На субрахунку **714 "Дохід від операційної курсової різниці"** узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць за активами й зобов'язаннями підприємства – пов'язаними з операційною діяльністю підприємства. За кредитом цього субрахунку відображаються суми доходу у вигляді курсової різниці від перерахування коштів в іноземній валюті на поточному та іншому рахунках, дебіторської та кредиторської заборгованості – монетарних статей, що виникли в ході операційної діяльності підприємства. За дебетом субрахунку 714 відображається списання на фінансовий результат сум доходу від курсових різниць.

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

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

Дохід від операційної курсової різниці відображається у процесі перерахування дебіторської заборгованості у випадку збільшення валютного курсу і під час перерахування кредиторської заборгованості у процесі зменшення валютного курсу.

На субрахунку **715 "Одержані штрафи, пені, неустойки"** узагальнюється інформація про штрафи, пеню, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких отримані рішення суду, арбітражного суду про їхнє стягнення, а також про суми з відшкодування понесених збитків. За кредитом субрахунку відображається сума доходу, а за дебетом – списання доходу на фінансовий результат.

На субрахунку **716 "Відшкодування раніше списаних активів"** узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів. За кредитом даного субрахунку проводяться записи сум, що надійшли в касу або на рахунок підприємства раніше списані безнадійні борги, втрати і нестачі (оборотні та необоротні активи), за дебетом – списання на фінансовий результат підприємства.

На субрахунку **717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості"** узагальнюється інформація про доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності.

На субрахунку **718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів"** узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних оборотних активів (окрім фінансових інвестицій) і доходи від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю.

На субрахунку **719 "Інші доходи від операційної діяльності"** узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 "Інший операційний дохід", зокрема про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації, від діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення підприємства тощо.

Основні бухгалтерські проведення з обліку інших операційних доходів наведені в табл. 19.2.

Таблиця 19.2

Бухгалтерські проведення з обліку інших операційних доходів

Зміст операції	Дебет	Кредит
Відображено дохід від реалізації матеріалів, включаючи суму ПДВ	377	712
Нараховано суму податкових зобов'язань з ПДВ	712	641
Нараховано орендну плату	377	713
Нараховано суму податкових зобов'язань з ПДВ	713	641
Відображений на дату балансу дохід від курсової різниці:		
дебіторської заборгованості	362	714
кредиторської заборгованості	632	714
Нараховано дохід з визнаного штрафу	374	715
Сума нестачі віднесена на винну особу	375	716
Оприбутковано лишки МШП і матеріалів, виявлені інвентаризацією	22, 20	719
Відображено дохід від списання кредиторської заборгованості з минулим терміном позовної давності	681, 631	717

Фінансова діяльність – це діяльність, що приводить до змін розміру та складу власного і позикового капіталу підприємства. У ході фінансової діяльності виникають доходи від участі в капіталі асоційованих, спільних і дочірніх підприємствах, від вкладення коштів в акції, сертифікати, на депозитні рахунки та ін.

Для обліку доходів фінансової діяльності Планом рахунків передбачені такі рахунки, як **72 "Дохід від участі в капіталі"** та **73 "Інші фінансові доходи"**.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій ці рахунки мають субрахунки, в тому числі рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі":

721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства"

722 "Дохід від спільної діяльності"

723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства" і рахунок 73 "Інші фінансові доходи":

731 "Дивіденди одержані"

732 "Відсотки одержані"

733 "Інші доходи від фінансових операцій".

За кредитом названих субрахунків відображається одержання (визнана сума) доходу, за дебетом – списання кредитових оборотів на рахунок 792 "Результат фінансових операцій".

На субрахунку **721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства"** узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами прибутків.

На субрахунку **722 "Дохід від спільної діяльності"** узагальнюється інформація про доходи, що пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків.

На субрахунку **723 "Дохід від інвестицій у дочірні підприємства"** узагальнюється інформація про доходи, що пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків.

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

На субрахунку **732 "Відсотки одержані"** узагальнюється інформація про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 "Дивіденди одержані", зокрема винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи тощо.

На субрахунку **733 "Інші доходи від фінансових операцій"** узагальнюється інформація про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшла відображення на інших субрахунках рахунку 73 "Інші фінансові доходи", зокрема про доходи від амортизації премії за випущеними облігаціями.

Типова кореспонденція обліку фінансових доходів відображена в табл. 19.3.

Таблиця 19.3

Типова кореспонденція рахунків з обліку доходів фінансової діяльності

Зміст операції	Дебет	Кредит
Нарахований дохід від інвестицій в асоційоване підприємство	141	721
Проведена дооцінка інвестицій	141	722
Відображено дохід від інвестицій у дочірнє підприємство	141	723
Нараховані дивіденди до одержання	373	731
Нараховані доходи (відсотки) за зданий у фінансову оренду актив, на внески по депозитних рахунках	373	732
Проведена в обліку дооцінка довгострокових фінансових інвестицій	142,143	733
Проведена в обліку дооцінка поточних фінансових інвестицій	35	733

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

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій для обліку доходів інвестиційної діяльності призначений тимчасовий рахунок 74 "Інші доходи", що має наступні субрахунки:

741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій"

742 "Дохід від відновлення корисності активів"

744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"

745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"

746 "Інші доходи".

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

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

На субрахунку **742 "Дохід від відновлення корисності активів"** узагальнюється інформація про визнані відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів" доходи від відновлення корисності активів.

На субрахунку **744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"** узагальнюється інформація про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.

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

На субрахунку **745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"** узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій. Дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій та безоплатно одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації, визначається у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням. Дохід від безоплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнається у ході їх вибуття.

На субрахунку **746 "Інші доходи"** узагальнюється інформація про інші доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 "Інші доходи", зокрема від списання

кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань об'єкта придбання над сукупністю витрат на об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності сума дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Кореспонденція рахунків з обліку доходів від інвестиційної діяльності наведена в табл. 19.4.

Таблиця 19.4

Кореспонденція рахунків з обліку доходів від інвестиційної діяльності

Зміст операції	Дебет	Кредит
Реалізовано фінансові інвестиції (придбані акції)	377	741
Відображено дохід від неопераційної курсової різниці під час перерахування заборгованості іноземного засновника на дату часткового погашення боргу по внесках до зареєстрованого капіталу	46	744
Нарахований дохід за безоплатно отриманими основними засобами у розмірі нарахованої амортизації	424	745
Відображено дохід від списання простроченої кредиторської заборгованості за отримані необоротні активи	631	746

19.3. Основи обліку фінансових результатів діяльності підприємства

Рахунок 79 "Фінансові результати" призначено для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства. Цей рахунок має три субрахунки згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій:

791 "Результат операційної діяльності"

792 "Результат фінансових операцій"

793 "Результат іншої діяльності".

За кредитом рахунку 79 "Фінансові результати" відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів (сьомий клас рахунків), за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат (дев'ятий клас рахунків), включаючи також належну суму нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку під час його закриття списується на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)".

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

У процесі зіставлення підсумків обороту за дебетом і кредитом рахунку 791 "Результат операційної діяльності" встановлюємо: прибуток – сума перевищення кредитового обороту над дебетовим і збиток – сума перевищення дебетового обороту над кредитовим. У ході одержання прибутку сума її списується на кредит субрахунку 441 "Прибуток нерозподілений" у кореспонденції з дебетом субрахунку 791 "Результат операційної діяльності", у ході одержання збитку сума його списується в дебет субрахунку 442 "Непокріті збитки" у кореспонденції із кредитом субрахунку 791 "Результат операційної діяльності".

На субрахунку **792 "Результат фінансових операцій"** визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі (рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі") й інших фінансових доходів (рахунок 73 "Інші фінансові доходи"), за дебетом – списання фінансових витрат з рахунків 95 "Фінансові витрати" та 96 "Втрати від участі в капіталі".

Шляхом зіставлення підсумків обороту за дебетом і кредитом субрахунку 792 "Результат фінансових операцій" встановлюється величина прибутку (перевищення кредитового обороту над дебетовим) або збитку (перевищення дебетового обороту над кредитовим). Субрахунок 792 сальдо не має і закривається в кореспонденції із

субрахунками 441 "Нерозподілений прибуток" або 442 "Непокриті збитки".

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

Шляхом зіставлення підсумків обороту за дебетом і кредитом субрахунку 793 "Результат іншої діяльності" встановлюється величина прибутку (перевищення кредитового обороту над дебетовим) або збитку (перевищення дебетового обороту над кредитовим). Субрахунок 793 сальдо не має і закривається в кореспонденції із субрахунками 441 "Нерозподілений прибуток" або 442 "Непокриті збитки".

Основні бухгалтерські проведення щодо списання доходів на фінансовий результат наведені в табл. 19.5.

Таблиця 19.5

Основні бухгалтерські проведення щодо списання доходів на фінансовий результат

Зміст операцій	Дебет	Кредит
1	2	3
Списаний на фінансовий результат дохід операційної діяльності		
від реалізації готової продукції	701	791
від реалізації товару	702	791
від реалізації інших оборотних активів	712	791
від операційної курсової різниці	714	791
від списання кредиторської заборгованості	717	791
Списані на фінансовий результат витрати операційної діяльності		
собівартість реалізованої готової продукції	791	901
собівартість реалізованих товарів	791	902
адміністративні витрати	791	92
витрати на збут	791	93
собівартість реалізованої іноземної валюти	791	942
собівартість реалізованих виробничих запасів	791	943
сумнівні та безнадійні борги	791	944
курсової різниці	791	945
штрафи, пені, неустойки	791	948
інші операційні витрати	791	949

1	2	3
Списується на фінансовий результат дохід від фінансових операцій		
від спільної діяльності	722	792
відсотки отримані	732	792
від інших фінансових операцій	733	792
Списуються на фінансовий результат витрати від фінансових операцій		
відсотки за кредит	792	951
втрати від інвестицій у дочірні підприємства	792	963
Списується на фінансовий результат дохід від іншої діяльності		
від відновлення корисності активів	742	793
Зміст операцій	Дебет	Кредит
1	2	3
від неопераційної курсової різниці	744	793
від безоплатно отриманих активів	745	793
від ліквідації основних засобів	746	793
Списуються на фінансовий результат витрати іншої діяльності		
втрати від корисності активів	793	972
від списання основних засобів	793	976
благодійної допомоги	793	977
Відображається в обліку прибуток, отриманий у результаті діяльності	79	441
Відображається в обліку збиток, отриманий у результаті діяльності	442	79

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Наведіть класифікацію доходів.
2. Наведіть склад доходів, одержаних від фінансової діяльності.
3. Бухгалтерські рахунки, які застосовуються для обліку доходів операційної діяльності та їх характеристика.
4. Основні бухгалтерські проведення з обліку інших операційних доходів.
5. Наведіть склад доходів інвестиційної діяльності.
6. Що відображається за дебетом та кредитом рахунку 79 "Фінансові результати"?

Тестові питання для самоперевірки

1. Які доходи не відносяться до інших операційних доходів:
 - а) від списання кредиторської заборгованості;
 - б) від списання дебіторської заборгованості;
 - в) від раніше списаних активів?
2. До яких видів доходів слід віднести отриманий дохід від орендної плати за приміщення:
 - а) інші операційні доходи;
 - б) фінансові доходи;
 - в) інші доходи?
3. Яка господарська операція відображається бухгалтерськими записами на рахунках бухгалтерського обліку Дебет рахунку 791 Кредит рахунку 941:
 - а) списано на фінансовий результат витрати на дослідження і розробку нового виду продукції за звітний період;
 - б) списано на фінансовий результат втрати від курсової різниці;
 - в) списано на фінансовий результат витрати з реалізації запасів?
4. Виберіть, до якого виду діяльності належить та чи інша операція:

1) виплата дивідендів власникам	(а) основна
2) надання в операційну оренду активів	(б) інша операційна
3) придбання (продаж) власного капіталу або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств	(в) фінансова
	(г) інвестиційна

5. Яка кореспонденція рахунків відповідає наступній господарській операції: "Списуються на фінансовий результат витрати за відсотками банківського кредиту":
 - а) Дебет субрахунку 793 Кредит субрахунку 951;
 - б) Дебет субрахунку 792 Кредит субрахунку 951;
 - в) Дебет субрахунку 792 Кредит субрахунку 952?

Практична складова

Завдання 1. У звітному місяці підприємство "Олімп" отримало наступні доходи: від реалізації готової продукції у розмірі – 282 000 грн,

від виконання будівельних робіт у розмірі – 52 000 грн, від здачі в операційну оренду складського приміщення у сумі 3 500 грн, від реалізації автомобіля – 38 000 грн. Усі суми включають ПДВ та були отримані в поточному місяці на рахунок у банку.

Одночасно з отриманням доходів підприємство відобразило наступні витрати: собівартість реалізованої готової продукції – 200 000 грн, собівартість виконаних будівельних робіт – 38 000 грн, нестача матеріалів на складі на суму 500 грн, собівартість реалізованого автомобіля – 27 000 грн, нараховано амортизацію складу готової продукції – 250 грн та нараховано амортизацію основних засобів адміністративного призначення – 1 230 грн.

Необхідно відобразити в обліку списання доходів та витрат підприємства на фінансові результати та визначити розмір прибутку або збитку, використовуючи Інструкцію про застосування плану рахунків.

Завдання 2. Підприємством-виробником "Аскольд" у звітному періоді (4 квартал поточного року) були проведені наступні операції:

реалізовані товари покупцям на суму 282 000 грн з ПДВ. Фактична собівартість проданих товарів складає 200 700 грн;

надано підприємству "Айск" обладнання на умовах операційної оренди. Вартість послуг з надання в оренду основних засобів становить 1 800 грн з ПДВ. Згідно з договором оренди оплата послуг орендарем проводиться шляхом отримання грошових коштів на рахунок у банку на початку кожного кварталу;

отримано від спонсора безоплатно обладнання на суму 100 000 грн і автомобіль на суму 62 560 грн. Отримані основні засоби зараховані на баланс. Також бухгалтером нарахована амортизація обладнання та автомобіля на суму 1 400 грн.

Необхідно скласти кореспонденцію рахунків за господарськими операціями і визначити фінансовий результат.

Завдання 3. Підприємство "КіКо" реалізувало прості акції та облігації, придбані у третіх осіб на суму 30 000 і 12 000 грн відповідно. Дані інвестиції значилися на балансі як довгострокові. Балансова вартість реалізованих простих акцій на дату продажу становила 25 000 грн та облігацій 9 000 грн. Реалізація проводилася через брокерську фірму, якій сплачено 550 грн за посередницькі послуги.

Також у цьому звітному періоді бухгалтером підприємства "КіКо" було надано благодійну допомогу лікарні в сумі 10 000 грн, також

списана у зв'язку із закінченням строку позовної давності кредиторська заборгованість постачальнику за придбані раніше матеріали та постачальнику за придбане обладнання на суму 15 000 грн і 50 000 грн. відповідно. Необхідно скласти кореспонденцію рахунків за господарськими операціями і визначити фінансовий результат.

20. Фінансова звітність

20.1. Звітність як спосіб узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.

20.2. Вимоги до звітності та її види.

20.1. Звітність як спосіб узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку

Підприємства України згідно з законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" самостійно обирають форму бухгалтерського обліку як певну систему облікових реєстрів, порядку і способів реєстрації й узагальнення інформації в них. Різноманіття господарських процесів, їх відмінність один від одного, галузеві особливості господарської діяльності визначають технологію обробки облікових даних на конкретних підприємствах. Усі особливості діяльності підприємства, система і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій підприємство визначає в наказі про облікову політику.

Бухгалтерський облік у промисловості є одним з найважливіших джерел економічної інформації. Дані поточного бухгалтерського обліку є основою для складання фінансової звітності підприємства, що використовується як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами.

Узагальнюючи і систематизуючи дані поточного обліку, фінансова звітність підприємства надає інформацію насамперед працівникам самого підприємства. Саме на звітних даних базується складання бізнес-планів підприємств, прогнозних калькуляцій собівартості готової продукції (робіт, послуг). Дані фінансової звітності використовуються також у процесі складання колективних договорів власника підприємства з робітниками підприємства.

Фінансова звітність є сполучною ланкою підприємства з навколишнім середовищем: підприємствами, банками, органами місцевого самоврядування тощо.

Мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності, а також вимоги до розкриття її елементів визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством.

Користувачі звітності – фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Фінансова звітність забезпечує потреби користувачів інформацією, необхідною для прийняття рішень у процесі:

- придбання, продажу і володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності підприємства вчасно виконувати свої зобов'язання;
- оцінки забезпечення зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства;
- інших рішень.

20.2. Вимоги до звітності та її види

Загальні вимоги до фінансової звітності викладені в статті 11 закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні". Закон вимагає обов'язкового складання фінансової звітності всіма підприємствами, організаціями, установами, незалежно від форм їхньої власності. Основною вимогою Закону є вимога складання звітності на підставі бухгалтерської звітності. Фінансову звітність підписують керівник і бухгалтер підприємства.

У статті 14 Закону викладений порядок надання та обнародування фінансової звітності. Зокрема, указується обов'язок подання звітності

органам, у сферу управління яких входять підприємства, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам), органам виконавчої влади в порядку, передбаченому законодавством.

У даній статті Закону міститься вказівка про те, що фінансова звітність підприємства не є комерційною таємницею, крім випадків, передбачених законодавством. Так, наприклад, не є комерційною таємницею звітність публічних акціонерних товариств, товариств із обмеженою відповідальністю, банків, довірчих товариств, державних пенсійних фондів, страхових й інвестиційних фондів та інших фінансових установ. Ці організації й установи зобов'язані не пізніше 1 червня року наступного за звітним обнародувати фінансову звітність шляхом її публікації в періодичних виданнях.

Види фінансової звітності такі [28]:

Баланс (звіт про фінансовий стан) (форма № 1) – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал. Формування статей балансу проводиться на підставі даних аналітичного та синтетичного обліку, показників, що містяться в журналах або меморіальних ордерах, записів у Головній книзі підприємства.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (форма № 2) – звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід.

Звіт про рух грошових коштів (форма № 3) – звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Метою складання цього звіту є надання користувачам повної, достовірної і неупередженої інформації про зміни, що відбулися в складі грошових коштів підприємства і їхніх еквівалентів за звітний період.

Звіт про власний капітал (форма № 4) – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Звіт складається з метою розкриття інформації про зміни, що відбулися в складових частинах власного капіталу підприємства (нерозподіленого прибутку (непокритих збитках), додатковому і резервному капіталі, статутному або пайовому капіталі).

Консолідована фінансова звітність – звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію й обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма і порядок складання яких визначаються П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 року № 39, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 15 березня 2000 року за № 161/4382 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24 січня 2011 року № 25) (із змінами).

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

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначається відповідними Положеннями (стандартами). Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо існує вірогідність надходження або вибування майбутніх економічних вигід, пов'язаних з даною статтею та оцінка статті може бути достовірно визначена.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Протягом року складається проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

Для знову створених підприємств перший звітний період може бути менше 12 місяців. Але не може бути більше 15 місяців. Звітним періодом ліквідованого підприємства є період з початку року до моменту ліквідації.

Строки здачі звітності визначені Постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419 "Порядок подачі фінансової

звітності". Квартальна звітність надається підприємствами в органи статистики не пізніше 25 числа місяця, що слідує за звітним кварталом, річна – не пізніше 09 лютого року, що слідує за звітним роком.

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Склад річної та квартальної фінансової звітності.
2. Наведіть визначення балансу.

Тестові питання для самоперевірки

1. Фінансова звітність повинна давати можливість користувачам порівнювати:

- а) фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- б) фінансові звіти різних підприємств;
- в) фінансові звіти підприємства за різні періоди і різних підприємств;
- г) фінансові звіти вітчизняних та зарубіжних підприємств.

2. Відповідальність за складання та подання у встановлені строки фінансової звітності несе:

- а) безпосередній виконавець і головний бухгалтер;
- б) головний бухгалтер;
- в) керівник підприємства та головний бухгалтер.

3. Звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період – це:

- а) фінансова звітність;
- б) консолідована фінансова звітність;
- в) бухгалтерська звітність;
- г) бухгалтерська фінансова звітність.

4. Звітність, яка складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів:

- а) фінансова звітність;
- б) консолідована фінансова звітність;
- в) бухгалтерська звітність;
- г) бухгалтерська фінансова звітність.

5. Звітним періодом для складання фінансової звітності є:

- а) календарний рік;
- б) квартал;
- в) місяць;
- г) певний період часу.

Практична складова

Завдання. На підставі даних про залишки господарських активів та джерел їх формування необхідно скласти баланс (табл. 1).

Таблиця 1

Вихідні дані

№ п/п	Господарські активи, капітали і зобов'язання	Сума, грн
1	Основні засоби (первісна вартість)	35 910,00
2	Зареєстрований (пайовий) капітал	89 770,00
3	Нематеріальні активи (первісна вартість)	4 140,00
4	Знос основних засобів	4 320,00
5	Накопичена амортизація нематеріальних активів	165,00
6	Заборгованість перед постачальниками та підрядниками	22 100,00
7	Капітальні інвестиції	11 110,00
8	Заборгованість перед бюджетом	250,00
9	Незавершене виробництво	10 360,00
10	Грошові кошти в касі підприємства	276,00
11	Заборгованість із заробітної плати	8 010,00
12	Довгострокові кредити банку	19 500,00
13	Грошові кошти на поточному рахунку	52 485,00
14	Резерв сумнівних боргів	5 831,00
15	Заборгованість покупців за товари, роботи та послуги	15 190,00
16	Заборгованість із соціального страхування	2 760,00
17	Непокриті збитки	3 600,00
18	Заборгованість підзвітних осіб	200,00
19	Виробничі запаси	30 660,00
20	Векселі видані	8 500,00
21	Вилучений капітал	4 000,00
22	Короткострокові позики банку	13 810,00
23	Доходи майбутніх періодів	2 515,00
24	Готова продукція	9 600,00
25	Заборгованість за майно, надане у фінансову оренду	15 600,0
26	Товари	12 650, 00
27	Аванси одержані	28 250, 00

21. Облік на підприємствах малого бізнесу

21.1. Організаційні основи та поняття малого бізнесу.

21.2. Форми ведення бухгалтерського обліку малими підприємствами.

21.3. Спрощена система оподаткування обліку та звітності суб'єктами малого підприємництва.

21.1. Організаційні основи та поняття малого бізнесу

Відповідно до ст. 55 Господарського кодексу України суб'єкти господарювання залежно від кількості працюючих та доходів від будь-якої діяльності за рік можуть належати до суб'єктів малого підприємництва, у тому числі до суб'єктів мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва.

Суб'єктами мікропідприємництва є [18]:

фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи-підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Суб'єктами малого підприємництва є:

фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи-підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Суб'єктами великого підприємництва є юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Згідно зі ст. 291 ПКУ суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на такі групи платників єдиного податку [9]:

1) *перша група* – фізичні особи-підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню й обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 150 000 гривень;

2) *друга група* – фізичні особи-підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;

обсяг доходу не перевищує 1 000 000 гривень.

Дія цього підпункту не поширюється на фізичних осіб-підприємців, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна (група 70.31 КВЕД ДК 009:2005), а також здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння. Такі фізичні особи-підприємці належать виключно до третьої або п'ятої групи платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, встановленим для таких груп;

3) *третья група* – фізичні особи - підприємці, які протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 20 осіб;

обсяг доходу не перевищує 3 000 000 гривень;

4) *четверта група* – юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, які протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб;

обсяг доходу не перевищує 5 000 000 гривень.

5) *п'ята група* – фізичні особи-підприємці, які протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена;

обсяг доходу не перевищує 20 000 000 гривень;

6) *шоста група* – юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 20 000 000 гривень.

Для поліпшення вітчизняного підприємницького середовища, і в тому числі для створення сприятливих умов для ведення малого бізнесу, органами державної влади в Україні постійно пропонуються безліч концепцій, програм, механізмів та інших актів.

Кабінет Міністрів України у межах своїх повноважень сприяє розвитку малого підприємництва через видання Розпорядження КМУ "Про затвердження плану заходів з виконання у 2013 році Національної програми сприяння розвитку малого підприємництва в Україні" від 13 лютого 2013 р. № 64-р., координує і контролює діяльність органів виконавчої влади, які забезпечують проведення державної політики щодо його підтримки.

Центральний орган виконавчої влади з питань регуляторної політики та підприємництва в межах своїх повноважень бере участь у формуванні та забезпеченні реалізації державної політики розвитку малого підприємництва. Таким центральним органом виконавчої влади є Державний комітет України з питань регуляторної політики і підприємництва – центральний орган виконавчої влади зі спеціальним статусом, який забезпечує реалізацію державної політики у сфері підприємництва. Діяльність названого комітету регулюється і координується Кабінетом Міністрів України на підставі чинного законодавства.

Кошти Українського фонду, регіональних і місцевих фондів підтримки підприємництва формуються за рахунок бюджетних коштів, коштів, отриманих від приватизації державного та відокремлення

комунального майна, добровільних внесків фізичних і юридичних осіб, у тому числі іноземних та інших коштів.

21.2. Форми ведення бухгалтерського обліку малими підприємствами

Для організації бухгалтерського обліку малим підприємством здійснюються заходи, які необхідно відобразити в наказі про організацію бухгалтерського обліку:

1) вибір форми організації бухгалтерського обліку;

2) вибір форми бухгалтерського обліку як певної системи реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них і з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних:

загальні реєстри бухгалтерського обліку;

реєстри бухгалтерського обліку для малих підприємств;

реєстри бухгалтерського обліку створені в комп'ютерній бухгалтерській програмі;

3) встановлення правил документообігу і технології обробки облікової інформації – розробка графіка документообігу, затвердженого наказом керівника підприємства з метою впорядкування руху і своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів. Графік документообігу має забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожний первинний документ, визначати мінімальний строк його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації й автоматизації;

4) використання системи рахунків бухгалтерського обліку:

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва;

5) встановлення системи й форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій;

6) встановлення порядку проведення інвентаризації активів і зобов'язань для забезпечення вірогідності даних бухгалтерського

обліку та фінансової звітності підприємства. Для цього на підприємстві розпорядницьким документом створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії в складі керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера, поряд з якими можуть створюватися робочі інвентаризаційні комісії.

Облікова політика підприємства формується на основі відповідних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а принципи і методи, що формують облікову політику підприємства, встановлюються нормами НП(С)БО 1, де зазначено, що підприємство повинне висвітлювати облікову політику шляхом опису: принципів оцінки статей звітності; методів обліку за окремими статтями звітності.

Відповідно до наказу № 1637 платники єдиного податку першої та другої груп і платники єдиного податку третьої групи, які не є платниками ПДВ, ведуть **книгу обліку доходів** шляхом щоденного, за підсумками робочого дня, відображення отриманих доходів [50].

Платники єдиного податку третьої групи, які є платниками ПДВ, ведуть облік доходів і витрат.

Відповідно до п. 296.10 ст. 296 Податкового кодексу платники єдиного податку першої — третьої груп не застосовують РРО.

Також Податковим кодексом України визначено, що платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Існують наступні форми ведення бухгалтерського обліку малими підприємствами – фізичними особами:

- 1) проста форма бухгалтерського обліку;
- 2) спрощена форма бухгалтерського обліку.

Проста форма бухгалтерського обліку передбачає використання Журналу обліку господарських операцій. Проста форма бухгалтерського обліку застосовується малими підприємствами з незначним документооборотом (кількістю господарських операцій), що здійснюють діяльність з виконання нематеріаломістких робіт і послуг.

У Журналі обліку господарських операцій (далі – Журнал) записи здійснюються на підставі первинних та зведених облікових документів, відомостей нарахування заробітної плати і амортизації тощо з відображенням суми операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Журнал ведеться щомісяця. Дані рядка "Сальдо на кінець місяця" з Журналу за попередній місяць переносяться у рядок "Сальдо на початок місяця" Журналу за звітний місяць за кожним рахунком бухгалтерського обліку. У графі 3 "Зміст операції" у хронологічній послідовності позиційним способом відображаються господарські операції звітного місяця із зазначенням суми операції у графі 4 та одночасно у графах "Дебет" і "Кредит" двох рахунків бухгалтерського обліку відповідних видів активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів і витрат. Підсумкові дані у Журналі визначають підрахунком суми оборотів за дебетом і за кредитом усіх рахунків бухгалтерського обліку і виведенням сальдо на кінець місяця (графи 5 – 46). Суми дебетових і кредитових оборотів за місяць повинні бути однаковими та дорівнювати сумі з графі 4 "Сума господарської операції" у рядку "Усього оборотів за місяць".

Для аналітичного обліку розрахунків з оплати праці з дебіторами та кредиторами малі підприємства застосовують Відомість 3-м, підсумкові дані якої (без повторення записів, що здійснюються у Журналі безпосередньо з первинних документів) заносяться до Журналу обліку господарських операцій з позначенням у графі 3 "Відомість 3-м".

Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає узагальнення інформації про господарські операції у таких регістрах бухгалтерського обліку:

Відомість 1-м. Розділ I. Облік готівки і грошових документів. Розділ II. Облік грошових коштів та їх еквівалентів.

Відомість 2-м. Облік запасів

Відомість 3-м. Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами та кредиторами за податками й платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів. Розділ II (зворотна сторона). Облік розрахунків з оплати праці.

Відомість 4-м. Розділ I. Облік необоротних активів та амортизації (зносу). Розділ II. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів.

Відомість 5-м. Розділ I. Облік витрат. Розділ II. Облік витрат на виробництво. Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів. Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів.

Оборотно-сальдова відомість.

Сума за будь-якою операцією відображається у відомості обліку за рахунком, що кредитується, у графі рахунку, що дебетується, та одночасно (за сумою операції або загальним підсумком оборотів за місяць) у відомості обліку за рахунком, що дебетується, із зазначенням кореспондуючого рахунку [25].

Регістри бухгалтерського обліку складаються щомісяця та підписуються головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку. Формування даних для записів у регістрах бухгалтерського обліку здійснюється групуванням однакової за економічним змістом інформації первинних документів у допоміжних відомостях, аркушах-розшифровках та інших зведених документах. Первинні документи поточного місяця комплектуються до кожного регістру бухгалтерського обліку в хронологічному і систематичному (стосовно регістру) порядку, нумеруються і переплітаються (зшиваються) із зазначенням належності до регістру і періоду.

Інформація про господарські операції за звітний період з регістрів переноситься у згрупованому вигляді до Спрощеного фінансового звіту, який суб'єкти малого підприємництва складають відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва", застосовуючи спрощений План рахунків.

Суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат, зокрема відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 розділу III Податкового кодексу України, та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, застосовують для обліку господарських операцій такі регістри:

Журнал 1-мс обліку активів;

Журнал 2-мс обліку капіталу і зобов'язань;

Журнал 3-мс обліку доходів;

Журнал 4-мс обліку витрат.

Інформація про господарські операції з Журналів 1-мс і 2-мс використовується для складання Балансу (форма № 1-мс), а з Журналів 3-мс і 4-мс – Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) Спрощеного фінансового звіту.

За потреби, зокрема у разі значного обсягу господарських операцій, додатково можуть застосовуватися такі відомості обліку господарських операцій:

Відомість 1.1-мс обліку необоротних активів;

Відомість 1.2-мс обліку нарахування амортизації;

Відомість 2.1-мс обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами та бюджетом;

Відомість 2.2-мс обліку розрахунків з працівниками;

Відомість 4.1-мс обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів [29].

21.3. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктами малого підприємництва

Згідно з ПКУ суб'єкти малого підприємництва, які відповідають таким критеріям, застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності та з метою складання фінансової звітності визнають доходи витрати за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Суб'єкти малого підприємництва платять усього лише один податок – єдиний. Крім того, визначені критерії віднесення підприємств до суб'єктів малого підприємництва – платників єдиного податку, які були розглянуті вище.

Платник єдиного податку – це суб'єкт малого підприємництва, що побажав перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності й одержав Свідоцтво про право сплати єдиного податку.

Платники єдиного податку повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій).

Доходом платника єдиного податку (далі – ЄП) є [9]:

1) для фізичної особи-підприємця – дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі. При цьому до доходу не включаються отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності;

2) для юридичної особи – будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі.

Під час продажу основних засобів юридичними особами – платниками єдиного податку дохід визначається як різниця між сумою коштів, отриманою від продажу таких основних засобів, та їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу.

До суми доходу платника єдиного податку включається вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг).

Безоплатно отриманими вважаються товари (роботи, послуги), надані платнику єдиного податку згідно з письмовими договорами дарування та іншими письмовими договорами, укладеними згідно із законодавством, за якими не передбачено грошової або іншої компенсації вартості таких товарів (робіт, послуг) чи їх повернення, а також товари, передані платнику єдиного податку на відповідальне зберігання і використані таким платником єдиного податку.

До суми доходу платника єдиного податку третьої та п'ятої групи, який є платником податку на додану вартість, та платника єдиного податку четвертої та шостої груп за звітний період також включається сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

До суми доходу платника єдиного податку четвертої та шостої груп за звітний період включається вартість реалізованих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг), за які отримана попередня оплата (аванс) у період сплати інших податків і зборів, визначених ПКУ.

Ставки єдиного податку встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, та у відсотках до доходу (відсоткові ставки).

Фіксовані ставки єдиного податку встановлюються сільськими, селищними та міськими радами для фізичних осіб-підприємців, які здійснюють господарську діяльність, залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку на календарний місяць:

для першої групи платників єдиного податку – у межах від 1 до 10 відсотків розміру мінімальної заробітної плати;

для другої групи платників єдиного податку – у межах від 2 до 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати.

Відсоткова ставка єдиного податку встановлюється у розмірі:

Для третьої і четвертої груп платників єдиного податку:

3 відсотки доходу – у разі сплати податку на додану вартість;

5 відсотків доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Для п'ятої і шостої груп платників єдиного податку:

5 відсотків доходу – у разі сплати податку на додану вартість;

7 відсотків доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Платники єдиного податку першої і другої груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця.

Такі платники єдиного податку можуть здійснити сплату єдиного податку авансовим внеском за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), але не більш як до кінця поточного звітного року.

Платники єдиного податку третьої – шостої груп сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.

Суб'єкти малого підприємництва, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 розділу III Податкового кодексу України, та які мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат можуть:

обліковувати необоротні активи тільки за первісною вартістю без урахування зменшення корисності та переоцінки до справедливої вартості;

не створювати забезпечення наступних витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнають відповідні витрати у періоді їх фактичного понесення;

поточну дебіторську заборгованість включати до підсумку балансу за її фактичною сумою.

Зазначені суб'єкти малого підприємництва визнають витрати і доходи з урахуванням вимог Податкового кодексу України і відносять суми, які не визнаються Податковим кодексом України витратами або доходами, безпосередньо на фінансовий результат після оподаткування.

Відображення типових господарських операцій в обліку суб'єктів малого підприємництва, які використовують спрощений план рахунків, наведено в табл. 21.1.

**Типові господарські операції в обліку суб'єктів
малого підприємництва**

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Придбані необоротні активи у постачальника	15	68
Відображено податковий кредит з ПДВ (у платників податку)	64	68
Придбані запаси у постачальника (у платників податку)	20	68
Відображено податковий кредит з ПДВ	64	68
Перераховано з рахунку в банку постачальнику в погашення заборгованості	68	31
Отримано кошти в касу з рахунку в банку для виплати сум в підзвіт	30	31
Виплачено з каси в підзвіт	37	30
Відвантажена готова продукція покупцям	37	70
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	70	64
Отримані грошові кошти від покупців	31	37
Списана собівартість реалізованої готової продукції	90	26
Отримані довгострокові позики на рахунок у банку	31	55
Нарахована заробітна плата робітникам	23	66
Утримано із заробітної плати податок з доходів фізичних осіб	66	64
Нараховано єдиний податок	96	64
Перераховано єдиний податок	64	31
Списано на фінансовий результат: доходи від реалізації	70	79
собівартість реалізованої готової продукції	79	90
єдиний податок	79	96
Отриманий прибуток в результаті господарської діяльності	79	44
Отриманий збиток в результаті господарської діяльності	44	79

Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку 1 та 2 груп є календарний рік. Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку 3, 4, 5, 6 груп є календарний квартал.

Суб'єкти малого підприємництва складають фінансовий звіт у складі двох форм: № 1-м "Баланс" і № 2-м "Звіт про фінансові результати", що мають скорочений обсяг.

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Назвіть форми ведення бухгалтерського обліку малими підприємствами.
2. Хто має право бути платником єдиного податку?
3. За якими ставками здійснюється сплата єдиного податку?

Тестові питання для самоперевірки

1. До суб'єктів малого підприємництва відносять:

а) фізичні та юридичні особи, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

б) фізичні та юридичні особи, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

в) фізичні та юридичні особи, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

2. Якщо середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України, то такі особи відносяться до:

- а) суб'єктів малого підприємництва;
- б) суб'єктів мікропідприємництва;
- в) суб'єктів великого підприємництва.

3. Спрощену систему оподаткування, обліку та звітності можуть застосовувати:

- а) суб'єкти малого підприємництва;
- б) суб'єкти, які відповідають сукупності критеріїв, визначених згідно зі ст. 291 Податкового кодексу України;
- в) усі суб'єкти господарювання без винятку.

4. Суб'єкти малого підприємництва складають фінансовий звіт:

- а) згідно з НП(С)БО 1;
- б) згідно з П(С) БО 25;
- в) обидва варіанти правильні.

Практична складова

Завдання 1. Фізична особа Іванов В. В. належить до третьої групи суб'єктів малого підприємництва та не є платником податку на додану вартість. У звітному місяці було відвантажено продукції покупцям на суму 94 600 грн. Собівартість продукції склала 85 000 грн. Надійшла виручка на поточний рахунок від покупців у сумі 76 300 грн, у тому числі попередня оплата 15 000 грн.

Необхідно:

визначити суму єдиного податку;

відобразити на рахунках бухгалтерського обліку всі господарські операції, включаючи і перерахування єдиного податку до бюджету.

Завдання 2. Підприємство "Fran" відноситься до четвертої групи суб'єктів малого підприємництва та є платником податку на додану вартість. Протягом звітного місяця було реалізовано товарів покупцям на загальну суму 72 000 грн, у тому числі ПДВ 12 000 грн. Собівартість товарів склала 55 000 грн. На поточний рахунок надійшла виручка в сумі 60 000 грн та в касу – 9 000 грн, у тому числі ПДВ 10 000 і 1 500 грн відповідно. Сума нарахованого єдиного податку і ПДВ перераховані до бюджету.

Необхідно:

нарахувати суму єдиного податку і визначити суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету;

усі операції відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

22. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

22.1. Суть і значення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

22.2. Особливості створення національних систем бухгалтерського обліку.

22.3. Класифікація моделей бухгалтерського обліку.

22.1. Суть і значення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

Проблема невідповідності моделей бухгалтерського обліку носить глобальний характер. У процесі роботи укладачів і користувачів фінансових звітів у всьому світі виникає проблема уніфікації бухгалтерського обліку.

У цей час найбільшу популярність отримали два підходи до її рішення: гармонізація і стандартизація. Вони спочатку відрізнялися як закладеною в них ідеологією, так і принципами реалізації. Однак протягом останніх років обидва терміни часто використовуються як синоніми або як взаємодоповнювані поняття.

Ідея гармонізації різних систем бухгалтерського обліку реалізується в рамках Європейського співтовариства (ЄС). Суть її полягає в тому, що в кожній країні може існувати організації обліку і система стандартів, яка її регулює. Головне, щоб ці стандарти не суперечили подібним стандартам у країнах – членах співтовариства, тобто знаходилися у відносній "гармонії" один з одним. Ідея стандартизації облікових процедур реалізується в рамках уніфікації обліку, яку проводить Комітет по міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, – КМСБО (International Accounting Standards Committee, IASC), розробляючи і публікуючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку – МСБО (International Accounting Standards, IAS). Мета цього підходу полягає в розробці уніфікованого набору стандартів застосовних в будь-якій ситуації в будь-якій країні, внаслідок чого відпадає необхідність створення національних стандартів. Що стосується впровадження єдиних стандартів, то цього слід досягати не законодавчим шляхом, а шляхом добровільної угоди професійних організацій країн [15].

Необхідність єдиних міжнародних стандартів полягає в наступному:

- 1) інвестори шукають об'єкти для інвестування у всьому світі;
- 2) компанії бажать отримати кредит з найменшим відсотком у якій-небудь країні;
- 3) об'єднання підприємств, які знаходяться в сусідніх країнах;
- 4) відмінності в системах бухгалтерського обліку можуть повністю заплутати порівняння показників фінансової звітності.

Існують певні переваги застосування МСБО:

збереження коштів на розробку й узгодження національних стандартів;

високий рівень довіри до фінансових звітів на ринку;

можливість залучення інвесторів;

обмін ідеями;

створення бази для національних стандартів.

Розглянемо позитивні та негативні риси Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Їх об'єктивними перевагами перед національними стандартами в окремих країнах є:

чітка економічна логіка;

узагальнення кращої сучасної світової практики в області обліку;

простота сприйняття для користувачів фінансової інформації у всьому світі.

При цьому міжнародні стандарти дозволяють не тільки скоротити витрати компаній з підготовки своєї звітності, особливо в умовах консолідації фінансової звітності підприємств працюючих у різних країнах, але і знизити витрати із залучення капіталу. Однак потрібно відмітити і недоліки МСБО. До них, зокрема, можна віднести:

узагальнений характер стандартів, що передбачає досить велике різноманіття методів обліку;

відсутність докладних інтерпретацій і прикладів додатку стандартів до конкретних ситуацій.

Як зазначено в НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" міжнародні стандарти фінансової звітності – прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності.

В Україні фінансову звітність за міжнародними стандартами складають підприємства, які відповідно до законодавства зобов'язані їх

застосовувати, а також ті, які прийняли таке рішення (закріплене в обліковій політиці) самостійно.

Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств можуть застосовувати підприємства, які зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти фінансової звітності відповідно до законодавства, а також ті підприємства, які прийняли таке рішення самостійно. Застосування міжнародного стандарту фінансової звітності для малих і середніх підприємств не допускається підприємствами, на які не поширюється сфера його застосування [30].

22.2. Особливості створення національних систем бухгалтерського обліку

Кожній країні властиві певні відмінності, які зумовлені національними особливостями і чинниками розвитку. У зв'язку з цим, кожна країна має свою національну систему бухгалтерського обліку.

Система бухгалтерського обліку – це сукупність прийомів і методів, за допомогою яких узагальнюються процеси виробництва, постачання і реалізації продукції, визначаються цілі, забезпечується управління підприємством на основі стратегічних і тактичних задач.

Національна система бухгалтерського обліку характеризується такими показниками [7;14]:

використанням системи національних бухгалтерських стандартів, розроблених з урахуванням національних особливостей розвитку економіки;

національним планом рахунків;

системою організації бухгалтерського обліку в масштабі фірм;

методологією визначення кінцевого фінансового результату;

системою фінансової звітності.

Наприклад, МСБО використовують як національні стандарти бухгалтерського обліку (НСБО) такі країни, як Хорватія, Кіпр, Кувейт, Латвія, Мальта, Пакистан, Грузія, Вірменія.

НСБО розробляють окремо, але як основу використовують МСБО в Чілі, Ірані, Словаччині, Узбекистані, Китаї, Сирії, Молдові.

НСБО розробляють окремо, не використовуючи норми МСБО в Австрії, США, Канаді, Японії, Великобританії, Іспанії, Німеччині.

НСБО не існує, а МСБО формально не прийняті в Ботсвані.

НСБО розробляють окремо, але засновуються на аналізах МСБО в більшості випадків у Бразилії, Чехії, Франції, Індії, Литві, Португалії, Швеції, Туреччині, Україні, Італії, Норвегії, Швейцарії.

Наявність різних підходів до формування систем обліку утрудняє "спілкування" національних підприємств на міжнародному рівні. Оскільки правила підготовки і публікації фінансової звітності розрізняються в країнах, виникає необхідність у вивченні цих відмінностей.

На створення і функціонування національних систем бухгалтерського обліку впливають наступні чинники:

- вплив провідних теоретиків і професійних організацій;
- правова система;
- загальна економічна ситуація в країні;
- податкова політика;
- національні особливості країни;
- користувачі фінансової інформації і їх цілі;
- юридичне середовище країни;
- джерела фінансування (фінансова система);
- мова країни;
- вплив інших країн на систему бухгалтерського обліку;
- вплив загальної атмосфери в країні.

Одним з чинників, що визначають істотні відмінності в фінансовій звітності різних держав, є, безсумнівно, **правова система**. Залежно від типу законодавства і міри впливу держави на різноманітні аспекти життя більшість країн умовно можна об'єднати в дві групи:

- 1) ті країни, які мають законодавство загальноправової орієнтації;
- 2) країни, яким властивий розгалужений кодекс законів.

У державах, що відносяться до першої групи, закони як би вказують на межі, в рамках яких фізичні та юридичні особи мають свободу дії. Така система загального права була спочатку сформована в Великобританії і присутня в багатьох країнах, що мають з нею традиційно тісні зв'язки (федеральне право США, правова система Ірландії, Індії, Австралії і ряд інших країн). Діяльність компаній детально не регулюється, а також не вказані правила підготовки і публікації фінансової звітності. Облікові стандарти в цих країнах не регулюються державою, а визначаються різними професійними організаціями бухгалтерів.

У країнах іншої групи законодавство базується на римському праві. Дана правова система обумовлює закони, які мають жорстко

детермінований характер, фізичні та юридичні особи повинні дотримуватися букви закону. Більшість країн виводить в ранг закону й облікові стандарти; всі заходи в області бухгалтерського обліку деталізуються і досить жорстко регламентуються. Основною задачею обліку в таких країнах бачать обчислення державних податків і контроль за їх сплатою. До числа таких держав відносяться Німеччина, Франція, Аргентина та ін.

На відмінності в складанні та публікації бухгалтерських звітів величезний вплив має існуюча в країні **фінансова система**, а також форми компаній і види власності, в яких вони знаходяться. Наприклад, у Німеччині, Японії, Швейцарії фінансова політика визначається невеликою кількістю дуже великих банків. Останні не тільки задовольняють значну частину фінансових потреб бізнесу, але і нерідко є власниками компаній. Так, у Німеччині більшість акцій ряду акціонерних товариств відкритого типу знаходяться під контролем або істотним впливом банків, особливо таких, як Дойче Банк, Дрезднер Банк, Коммерц Банк і под.

У Франції, Італії, Швеції і ряді інших країн, де переважають дрібні сімейні підприємства, бухгалтерський облік має трохи іншу орієнтацію. Основними постачальниками капіталу на їх ринках є як банки, так і урядові органи, які не тільки контролюють фінансові можливості бізнесу, але і виступають (за необхідності) в ролі інвестора або кредитора. У вищезазначених країнах фірми повинні слідувати уніфікованим стандартам в області обліку, що зумовлено впливом державних органів на процеси підготовки і складання фінансової звітності. У ряді країн (Німеччина, Франція й Італія) законодавство зобов'язує компанії видавати деталізовані підтверджені аудитором фінансові звіти. У Франції та Італії ж урядом призначені спеціальні органи для регулювання і контролю ринків цінних паперів, що може означати істотні зміни у розвитку фінансової звітності, пов'язані з англо-американським досвідом.

Ще одним чинником існування відмінностей у міжнародній фінансовій звітності є **податкова система**. Як приклад зручного впливу можна навести практику "відстроченого" оподаткування, яка є в британській моделі обліку. Вона полягає в тому, що прибуток компанії, який вимірюється згідно із загальними правилами бухгалтерського обліку, не рідко відрізняється від прибутку, з якого стягуються податки. Найбільш поширеною причиною подібних розбіжностей є те, що податкова знижка на прискорену амортизацію вираховується з прибутку

незалежно від обраного методу розрахунку амортизаційних відрахувань. Потрібно відмітити, що і всередині британо-американської моделі існують деякі відмінності в розрахунках податку. Можна вважати податок на всю суму прибутку, з якого він буде стягуватися, і різницю між отриманою сумою і тією, яка буде реально виплачена в даному звітному періоді, розглядати як довгострокову заборгованість, або можна обмежити податкові відрахування сумою поточного платежу. У США і Канаді застосовується перший варіант, тобто "повний розподіл податку". Такий підхід контрастує з практикою у Великобританії, де використовується "частковий розподіл податку", що складає як би проміжне положення між двома альтернативами. Такі відмінності істотно впливають на зіставлення прибутку після виплати податків між американськими й англійськими компаніями. У зв'язку з цим у США, Великобританії та інших країнах, що застосовують британо-американську модель обліку, проблема відстроченого оподаткування викликала серйозні дискусії та привела до великої кількості стандартизованої документації.

У країнах, де використовується континентальна модель обліку, правила оподаткування в основному співпадають з правилами обліку, і тому як такої проблеми відстроченого оподаткування немає. Так, у Німеччині податкове законодавство встановлює норми амортизаційних відрахувань, засновані на очікуваному корисному терміні служби і вживаються суворо для певних активів. Проте, в ряді випадків допускається прискорена амортизація, наприклад, для галузей промисловості, виробляючих енергозберігаючу та зберігаючу від забруднення навколишнє середовище продукцію. Однак амортизаційні відрахування, що зменшують прибуток до виплати податків, хоч і відображають в фінансовій звітності, але проблеми відстроченого оподаткування не викликають.

Істотні відмінності в фінансовій звітності виникають під час ведення обліку в **умовах інфляції**. У цей час існують два методи складання фінансової звітності:

- 1) облік з поточної вартості;
- 2) облік з загальної купівельної спроможності.

Спостерігаються і деякі відмінності в підходах до проблеми відображення інфляційних процесів у фінансовій звітності. У Великобританії в кінці 60-х рр. в економіці сталися значні зміни, пов'язані із зростанням цін, і в період між 1971 і 1974 роками був розроблений ряд документів

поданої проблематики, заснованих на методі загальної купівельної спроможності. Однак у річних балансах компаній, що надають додаткові фінансові звіти на основі змін загальної купівельної спроможності, були присутні суперечливі відомості, що стосуються смислового навантаження виправлених показників.

У континентальній Європі інфляційний облік не отримав достатнього розвитку. Після численних дискусій між фахівцями в області бухгалтерського обліку країн-членів ЄС була досягнута домовленість здійснювати облік в умовах зростання цін по цінах придбання, хоч країнам-членам ЄС дозволялося на свій розсуд забороняти або дозволяти компаніям оцінку активів на основі даних із внесенням інфляційної поправки.

Загалом можна відмітити, що європейські країни не схильні відійти від принципів обліку на основі первинної вартості.

22.3. Класифікація моделей бухгалтерського обліку

Національні принципи, що регулюють ведення обліку, істотно відрізняються. Але можна виділити групи країн, що дотримуються однотипних підходів до побудови системи обліку, причому не існує двох держав, де правила обліку були б абсолютно тотожні.

Необхідність в класифікації моделей бухгалтерського обліку полягає в наступному [7;14]:

класифікація сприяє більш точному визначенню схожості і відмінностей між країнами та системами бухгалтерського обліку;

класифікація сприяє вибору системи, яка найбільш підходить країні;

класифікація надає можливість вибрати країну-приклад для формування системи бухгалтерського обліку певного типу.

Найбільш узагальненою класифікацією моделей бухгалтерського обліку є наступна:

Британо-американська (англосаксонська) модель орієнтується на інформаційні запити інвесторів. Для функціонування цієї моделі в країні повинен бути розвинений фондовий ринок, а компанії не мають права завищити інвестиційну привабливість (прибуток). Для цієї моделі не характерна тверда регламентація обліку. Ця модель в більшості країн пропонує використання принципів обліку за первісною вартістю.

Більшість промислових підприємств країн англосаксонської групи використовують постійну систему обліку запасів, яка базується на безперервному їх обліку (тобто всі поточні зміни запасів сировини, незавершеного виробництва і готової продукції відображаються на рахунках відповідних запасів). У основу виділення рахунків для обліку витрат підприємства в англосаксонській системі обліку встановлена функціональна ознака. Для цього застосовуються рахунки "Виробництво", "Виробничі накладні витрати", "Витрати на збут" і "Загальні адміністративні витрати". На перших двох рахунках відображаються витрати, пов'язані з виробництвом. Прямі виробничі витрати відображаються безпосередньо на рахунку "Виробництво", а непрямі нагромаджуються на рахунку "Виробничі накладні витрати", а в кінці звітної періоду списуються на рахунок "Виробництво" і розподіляються між об'єктами калькулювання.

Витрати підрозділів, які здійснюють невиконавчі функції (управління, збут і под.), не включаються у виробничу собівартість продукції. Ці витрати списуються на рахунок фінансових результатів у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Дана модель характерна для таких країн, як США, Канада, Нідерланди, Австралія, Багами, Барбадос, Бенін, Бермуди, Ботсвана, Венесуела, Гана, Гонконг, Домініканська республіка, Замбія, Зімбабве, Ізраїль, Індія, Індонезія, Ірландія, Кайманові острови, Кенія, Кіпр, Колумбія, Малайзія, Мексика, Нігерія, Нова Зеландія, Пакистан, Панама, Папуа-Нова Гвінея, Пуерто-Ріко, Сінгапур, Танзанія, Тринідад і Тобаго, Уганда, Філіппіни, Країни Центральної Америки, Ямайка.

Континентальна (франко-німецька або європейська) модель характерна для країн Європи, в яких існують тісні зв'язки компаній з банками і державою. Цим країнам властива жорстка податкова політика, тому система бухгалтерського обліку характеризується значною консервативністю.

У континентальній моделі значний вплив на порядок складання звітності мають державні органи. Це можна пояснити пріоритетністю задачі держави по збору податків. В основному країни з цією моделлю також керуються принципом незмінності первісної оцінки.

Для цієї моделі обліку характерним є виділення двох автономних систем рахунків відповідно для цілей фінансового й управлінського обліку.

У системі рахунків фінансового обліку здійснюється періодичний облік запасів, витрати групуються за елементами (матеріали, зарплата, амортизація і под.), а прибутки за видами діяльності (основна, фінансова, надзвичайна), відображаються розрахунки з дебіторами і кредиторами, визначається загальний фінансовий результат.

У системі рахунків управлінського обліку ведеться постійний облік запасів, здійснюється калькулювання собівартості продукції і облік за центрами відповідальності, визначається фінансовий результат основної діяльності підприємства.

Рахунки фінансового й управлінського обліку не кореспондують між собою. Взаємозв'язок між ними досягається за допомогою спеціальних рахунків ("Відображені запаси", "Відображені закупівлі", "Відображені витрати" і под.). На ці рахунки безсистемно (без бухгалтерських записів) переносяться дані фінансового обліку про елементи витрат і запаси, які потім перегруповуються для цілей управлінського обліку.

Дана модель характерна для таких країн, як Австрія, Іспанія, Італія, Данія, Франція, Німеччина, Японія, Швейцарія, Швеція, Єгипет, Люксембург, Малі, Марокко, Норвегія, Португалія, Росія, Бельгія, Алжир, Ангола, Буркіна-Фасо.

Південно-американська модель. Ключовий вплив на становлення бухгалтерського обліку в південно-американських країнах надали інфляційні процеси. Тому відмітною характеристикою цієї моделі є метод коректування показників звітності з урахуванням зміни загального рівня цін. Поправка на інфляцію необхідна для забезпечення достовірності поточної фінансової інформації (особливо відносно довгострокових активів). Коректування звітності орієнтоване на потребі держави з виконання прибуткової частини бюджету.

Південно-американська модель застосовується в країнах: Аргентина, Болівія, Бразилія, Парагвай, Перу, Уругвай, Чилі, Еквадор.

Крім перерахованих моделей, деякі країни використовують змішані системи з національною специфікою. Наприклад, фахівці виділяють ісламську модель, яка розвивалася під сильним впливом мусульманської релігії. **Ісламська** модель розвивається під впливом богословських ідей, відповідно до яких забороняється отримання фінансових дивідендів ради власної вигоди (Ірак, Іран, Афганістан, Пакистан).

Засоби діагностики

Контрольні запитання для самоперевірки

1. У чому полягає необхідність застосування єдиних міжнародних стандартів обліку?
2. Якими показниками характеризується національна система бухгалтерського обліку?
3. Наведіть характеристику британської моделі бухгалтерського обліку.
4. Наведіть характеристику континентальної моделі бухгалтерського обліку.

Тестові питання для самоперевірки

1. До міжнародних професійних організацій обліку не відноситься:
 - а) Комітет з міжнародних стандартів обліку;
 - б) Рада з облікових стандартів;
 - в) Європейська комісія.
2. До країн-незаконодавців відносяться:
 - а) Німеччина;
 - б) Франція;
 - в) Австрія;
 - г) Великобританія.
3. Стандартизацією обліку займаються:
 - а) Європейська комісія;
 - б) КМСБО;
 - в) Міжнародна федерація бухгалтерів;
4. Континентальна модель обліку характерна для країн:
 - а) Німеччини;
 - б) Франції;
 - в) Бразилії;
 - г) Канади.
5. Які чинники впливають на створення і функціонування національних систем бухгалтерського обліку:
 - а) правова система;
 - б) податкова політика;
 - в) національні особливості країни.

Практична складова

Завдання 1. Визначити квадрат (квадрати), які відповідають прямому ефекту від кожної з перелічених умов.

Умова	Збільшення грошей	Збільшення прибутку	Зменшення грошей	Зменшення прибутку
випуск цінних паперів	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
доходи від займа	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
виплата займів	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
виплата процентів	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Завдання 2. Визначити квадрат (квадрати), які відповідають прямому ефекту від кожної з перелічених умов.

Умова	зростання грошових коштів	зростання активів	зростання пасивів	зростання прибутку	зниження грошових коштів	зниження активів	зниження пасивів	зниження прибутку
виплата процентів банку	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
авансова сплата податків	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
придбання основних засобів	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
погашення лізингових зобов'язань	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Завдання 3. Визначити квадрат (квадрати), які відповідають прямому ефекту від кожної з перелічених умов.

Умова	Зростання грошових коштів	Зростання активів	Зростання пасивів	Зростання прибутку	Зниження грошових коштів	Зниження активів	Зниження пасивів	Зниження прибутку
виплата заробітної плати працівникам	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
передоплата постачальнику	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
виготовлення нематеріальних активів	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
амортизація основних засобів	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Глосарій

А

Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому.

Активні рахунки призначені для відображення інформації про наявність та рух активів і відкриваються для статей балансу, які знаходяться в активі бухгалтерського балансу ("Основні засоби", "Виробничі запаси", "Рахунки в банках", "Розрахунки з покупцями та замовниками" тощо).

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

Аналітичний облік – це облік, що здійснюється на підставі аналітичних рахунків, в якому, крім грошового, застосовують натуральні й трудові вимірники.

Аналітичні облікові реєстри – це реєстри, в яких облік ведеться за аналітичними рахунками. Дані в них подають у натуральних, трудових і вартісних вимірниках. До таких реєстрів належать книги, картки. В аналітичних реєстрах враховують специфіку обліковуваних об'єктів.

Б

Баланс (форма № 1) – звіт про фінансовий стан підприємства, що відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Безнадійна дебіторська заборгованість – це поточна заборгованість, щодо якої виконується одна з двох умов: існує впевненість про її неповернення боржником; строк позовної давності минув.

Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

Бухгалтерська звітність – звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Бухгалтерське проведення передбачає вказування у первинних або згрупованих документах (відомостях) бухгалтерського проведення (кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку), яку в майбутньому буде відображено в регістрах бухгалтерського обліку, а потім у звітності.

Бухгалтерський документ становить письмове свідоцтво дійсного здійснення господарської операції, а також права на її здійснення.

Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

В

Валюта балансу – це підсумок балансу, який однаковий в активі і пасиві.

Вартість, яка амортизується – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Вексель – письмове боргове грошове зобов'язання встановленого зразка, за яким одна особа зобов'язана сплатити іншій певну суму коштів у встановлений строк, правовий статус якого регулюється законодавством про вексельний обіг.

Вилучений капітал – це фактична вартість акцій власної емісії або частин, викуплених акціонерним товариством у його учасників.

Виробнича собівартість – це сума витрат підприємства на виробництво продукції (робіт, послуг), до складу якої включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Витрати – зменшення економічних вигід 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).

Витрати майбутніх періодів – це витрати, які понесені протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

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

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік є системою обробки і підготовки інформації для власних внутрішніх користувачів у процесі управління і є комерційною таємницею конкретного підприємства.

Г

Готівка (готівкові кошти) – грошові знаки національної валюти України – банкноти і монети, у тому числі обігові, пам'ятні та ювілейні монети, які є дійсними платіжними засобами.

Готівкові розрахунки – платежі готівкою підприємств (підприємців) та фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги), а також за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна.

Господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Грошові вимірники застосовуються для обчислення всіх господарських явищ в єдиному вимірнику.

Групування полягає в об'єднанні однорідних за змістом первинних документів у групи з метою підготовки зведених даних (за складами, цехами, замовленнями, касами тощо) і спрощення ведення первинного обліку.

Д

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

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

Дебет – ліва сторона бухгалтерського рахунку.

Довгострокові зобов'язання – всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.

Довгострокові фінансові інвестиції – це фінансові інвестиції на період більше одного року, а також всі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Додатковий капітал – це інший капітал, укладений учасниками товариства або одержаний у процесі господарської діяльності підприємства внаслідок безоплатного отримання необоротних активів, іншого додаткового капіталу.

Документація – це засіб реєстрації результатів спостереження за об'єктами бухгалтерського обліку.

Документообіг – це рух первинних документів, а саме створення або одержання від інших підприємств, установ, прийняття до обліку, обробка та передача їх в архів.

Доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків).

Доходи майбутніх періодів – це доходи, які отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

Е

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

Економічна вигода – потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів.

Електронні гроші – одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є грошовим зобов'язанням цієї особи, що виконується в готівковій або безготівковій формі.

Електронний документ – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа.

Є

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) – це консолідований страховий внесок на пенсійне страхування, страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням, медичне страхування, страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які причинили втрату працездатності, страхування на випадок безробіття.

З

Залишкова вартість активів дорівнює первісній вартості за вирахуванням зносу (накопиченої амортизації).

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

Зареєстрований (пайовий) капітал – юридично оформлена, офіційно об'явлена і належним чином зареєстрована частина внесків власників до капіталу підприємства. У складі зареєстрованого капіталу можна виділити:

статутний капітал – зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства;

пайовий капітал – сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарської діяльності, а саме: суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Звичайна діяльність – це будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають унаслідок її проведення.

Звіт про власний капітал (форма № 4) – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Звіт про рух грошових коштів (форма № 3) – звіт, який відображає надходження і видаток грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді.

Звіт про фінансові результати (форма № 2) – звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства.

Знос необоротних активів – це сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку їхнього корисного використання.

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

I

Інвентаризація становить спосіб виявлення фактичної наявності ресурсів, джерел і господарських процесів з даних бухгалтерського обліку.

Інвестиції в асоційовані підприємства – інвестиції в підприємство, у якому інвестору належить блокувальний (більше 25 %) пакет акцій (голосів) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

Інвестиції в дочірні підприємства – інвестиції в підприємства, які перебувають під контролем материнського (холдингового) підприємства. *Контроль* – вирішальний вплив на фінансову, господарську й комерційну політику підприємства з метою одержання вигід від його діяльності.

Інвестиції в спільну діяльність – інвестиції для ведення господарської діяльності, зі створенням або без створення юридичної особи, що є об'єктом загального контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними. *Загальний контроль* – розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення загальної діяльності.

Інвестиційною діяльністю вважають придбання і реалізацію тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Інша операційна діяльність включає операції, пов'язані з одержанням доходів і витрат від реалізації інших оборотних активів, надання в операційну оренду активів, операційної курсової різниці, списання безнадійної дебіторської і кредиторської заборгованості, штрафів, пені та неустойок.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати, до яких належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні й інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

K

Калькулювання – сукупність прийомів аналітичного обліку витрат на виробництво й розрахункових процедур визначення собівартості продукту.

Калькуляція – це визначення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт і послуг, а також заготівельної собівартості матеріальних цінностей і засобів виробництва по елементах витрат.

Калькуляція – це спосіб числення собівартості продукції, робіт і послуг.

Капітал у дооцінках – сума дооцінки (уцінки) залишкової вартості необоротних активів і фінансових інструментів на дату балансу.

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

Касові документи – документи (касові ордери та відомості на виплату грошей, розрахункові документи, квитанції програмно-технічних комплексів самообслуговування, відомості закупівлі сільськогосподарської продукції, інші прибуткові та видаткові касові документи), за допомогою яких відповідно до законодавства України оформляються касові операції, звіти про використання коштів, а також відповідні журнали встановленої форми для реєстрації цих документів та книги обліку.

Комбінованими називаються реєстри, в яких одночасно поєднуються хронологічний і систематичний записи.

Комбіновані реєстри систематичного обліку поєднують синтетичні й аналітичні записи.

Коректурний спосіб виправлення помилок полягає в тому, що неправильний запис закреслюється однією рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильну суму або текст.

Кореспонденція рахунків – це взаємозв'язок між рахунками, що виникає шляхом подвійного запису. Кореспонденцію рахунків також називають термінами: *бухгалтерське проведення, котирування*.

Кредит – права сторона бухгалтерського рахунку.

Кредит банку – кошти, передані банком у тимчасове користування позичальникові на умовах забезпеченості, зворотності, терміновості, платності та цільового характеру використання.

Курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості іноземної валюти за різних валютних курсів.

Л

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).

М

Малоцінні і швидкозношувані предмети (МШП) – предмети, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року.

Метод бухгалтерського обліку – це способи і прийоми, з допомогою яких вивчається предмет бухгалтерського обліку, тобто господарська діяльність підприємства, в основі якої лежить моделювання фактів такої діяльності.

Метод наукового дослідження – це способи і прийоми досягнення мети, вирішення конкретного завдання, сукупність прийомів або операцій практичного чи теоретичного опанування дійсності.

Метод участі в капіталі – метод обліку інвестицій, відповідно до якого балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Метою бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Н

Натуральними вимірниками є одиниці вимірювання об'єктів, які визначаються їх природними властивостями (об'ємом, вагою, довжиною, площею та ін).

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними.

Неоплачений капітал – це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Непередбачене зобов'язання – це:

1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю;

2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі

економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – прибуток підприємства, що залишився після виплати доходів власникам і формування резервного капіталу або сума непокритого збитку. Непокритий збиток утворюється в результаті діяльності підприємства, коли витрати перевищують його доходи.

О

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Облікові реєстри – це носії спеціального формату (паперові, машинні) у вигляді відомостей, журналів, книг тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку.

Оборотом називається відображення інформації про зміни об'єкта обліку за дебетом і кредитом відповідного рахунку.

Оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Оборотна відомість за синтетичними рахунками становить багатографну таблицю контокорентної форми, в якій відображають послідовно назву синтетичних рахунків, початкове сальдо (дебетове або кредитове), обороти за місяць за дебетом і кредитом, а також кінцеве сальдо (дебетове або кредитове).

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

Оборотні відомості кількісно-сумової форми ведуть за аналітичними рахунками товарно-матеріальних цінностей, тому що такі ресурси відображаються в обліку, як у грошових, так і в натуральних вимірниках. Тому в цих оборотних відомостях передбачені графи для запису кількості, ціни і вартості матеріальних цінностей.

Оборотні відомості контокорентної форми ведуть за аналітичними рахунками розрахунків і джерел формування засобів підприємства, тому що аналітичний облік, як і синтетичний, на таких рахунках здійснюється у грошовому вимірнику.

Оперативно-технічний облік є системою спостереження за окремими господарськими операціями і процесами з метою управління ними безпосередньо в ході їх здійснення.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інша операційна діяльність.

Основна діяльність включає операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Для виробничого підприємства такими є операції з виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг), для будівельної організації – з виконання будівельно-монтажних робіт, для страхової компанії – з надання послуг зі страхування та ін.

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

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

Оцінка – це спосіб грошового виміру об'єктів бухгалтерського обліку.

П

Пасивні рахунки призначені для відображення інформації про наявність та зміни джерел утворення і відкриваються для статей балансу, що містяться в пасиві балансу ("Зареєстрований (пайовий) капітал", "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)", "Довгострокові позики", "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", тощо).

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів,

сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Переказний вексель (тратта) – письмовий документ, виданий у формі безумовної пропозиції (наказу) здійснити платіж у зазначеній сумі, у встановлений строк і у зазначеному місці.

Пов'язані сторони – особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

Податковий облік – це облік, який за певними правилами, затвердженими державою, виконує функції нарахування та сплати податків відповідним державним органам.

Подвійний запис – це відображення кожної господарської операції двічі, за дебетом одного і за кредитом другого рахунків в одній і тій же сумі.

Поточні зобов'язання – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Поточний рахунок – рахунок, який відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошових коштів і здійснення розрахунково-касових операцій за допомогою платіжних інструментів відповідно до умов договору і вимог законодавства України.

Поточні фінансові інвестиції – це інвестиції на термін, що не перевищує один рік та які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

Предметом обліку є сукупність процедур, пов'язаних з виявленням, вимірюванням, реєстрацією, накопиченням, узагальненням, зберіганням та передачею інформації про господарську діяльність користувачам для прийняття рішень.

Прийом – це спосіб виконання або здійснення чого-небудь; певний захід для здійснення чого-небудь, досягнення якоїсь мети.

Примітки до фінансових звітів – сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачене відповідними Положеннями (стандартами).

Простий вексель – письмовий документ, виданий у формі безумовного зобов'язання здійснити платіж у зазначеній сумі, у встановлений строк і в обумовленому місці.

Простим називають таке бухгалтерське проведення, за якого один рахунок дебетується, а другий кредитується на одну і ту ж суму, тобто коли кореспондують між собою тільки два рахунки.

Процес виробництва – стадія кругообороту, на якій створюють блага шляхом поєднання засобів виробництва з робочою силою (виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг).

Процес постачання (купівлі) – стадія кругообороту, на якій гроші перетворюються в засоби виробництва і ресурси праці. Підприємство в результаті забезпечується матеріальними і трудовими ресурсами.

Процес реалізації – стадія кругообороту, на якій реалізують вироблену товарну продукцію, і остання набирає грошової форми, що дає можливість продовження наступного операційного циклу кругообороту капіталу.

Р

Рахунки бухгалтерського обліку – це спосіб відображення наявності і руху об'єктів бухгалтерського обліку.

Резервний капітал – включає суму всіх наявних резервів, створених відповідно до чинного законодавства або Статуту підприємства за рахунок нерозподіленого прибутку.

Розцінка (таксування) полягає у проставленні у відповідних графах документа ціни і суми, тобто переведення натуральних і трудових вимірників у грошовий здійснюється в самому документі шляхом множення показника на ціну.

С

Синтетичний облік – це облік, який здійснюють на підставі синтетичних рахунків.

Синтетичні облікові реєстри – це реєстри, в яких облік ведуть за синтетичними рахунками, наприклад, Головна книга, журнал.

Система бухгалтерського обліку – це сукупність прийомів і методів, за допомогою яких узагальнюються процеси виробництва, постачання та реалізації продукції, визначаються цілі, забезпечується управління підприємством на основі стратегічних і тактичних задач.

Систематичний запис становить систематизацію на відповідних бухгалтерських рахунках інформації про господарські операції.

Систематичними називаються облікові реєстри, в яких виконується групування однорідних операцій на синтетичних і аналітичних рахунках.

Складним називають таке бухгалтерське проведення, за яким один рахунок дебетується, декілька кредитується на загальну суму, або навпаки – один кредитується, а декілька дебетуються на загальну суму.

Спосіб – це сукупність і порядок дій, що використовуються для вирішення будь-якого завдання.

Спосіб додаткових записів застосовують у тих випадках, коли бухгалтерську кореспонденцію рахунків складено правильно, але в меншій сумі, ніж фактична господарська операція.

Спосіб "червоне сторно" полягає в тому, що неправильний бухгалтерський запис роблять повторно в тій самій кореспонденції рахунків, що і помилковий запис, але червоним кольором, що означає запис зі знаком мінус.

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

Стандартизація документів має на увазі встановлення для бланків однотипних документів однакових, найбільш раціональних розмірів і форми із завчасним визначенням розміщення відповідних реквізитів.

Стаття – це елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим Положенням (стандартом).

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

Т

Трудові вимірники використовуються для підрахунку кількості витраченої праці і враховуються в одиницях витраченого часу: робочий день, норма-година та ін.

У

Уніфікація документів має на увазі розробку єдиних зразків документів для оформлення однотипних господарських операцій на підприємствах, в організаціях і установах незалежно від виду діяльності та форм власності.

Ф

Фінансова діяльність – це діяльність, що приводить до змін розміру та складу власного і позикового капіталу підприємства.

Фінансові інвестиції – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора.

Фінансовий облік — це сукупність правил та процедур, що забезпечують підготовку і надання інформації про фінансовий стан та результати діяльності організації згідно з вимогами законодавчих і нормативних актів, а також стандартами бухгалтерського обліку.

Форма бухгалтерського обліку – це певна система реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних.

Х

Хронологічний запис становить відображення операцій у хронологічній (календарній) послідовності їх виникнення.

Хронологічними називаються реєстри, призначенням яких є реєстрація операцій у порядку хронологічної послідовності їх виконання та оформлення.

Ч

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

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

Використана література

1. Азаренков Г. Ф. Економічний аналіз : навч. посібн. Ч. 3 // Г. Ф. Азаренков, З. Ф. Петряєва, Г. Г. Хмеленко. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2004. – 248 с.
2. Бухгалтерський облік : практикум для студентів напряму підготовки "Облік і аудит" / О. В. Фартушняк, І. Ю. Пасічник, М. С. Горяєва та ін. – Х. : ХНЕУ, 2009. – 95 с.
3. Грачова Р. Энциклопедия бухгалтерского учета / Р. Грачова – К. : Галицькі контракти, 2004. – 832 с.
4. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підручник / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник ; за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с.
5. Кохановский В. П. Философия и методология науки / В. П. Кохановський. – Н/Д : Феникс, 1999. – 576 с.
6. Маляревский Ю. Д. Финансовый учет / Ю. Д. Маляревский, П.С. Тютюнник. – Х. : Изд. дом "ИНЖЭК", 2003. – 288 с.
7. Маляревський Ю. Д. Облік у зарубіжних країнах : навч. посібн. / укл. Ю. Д. Маляревський, О. В. Фартушняк, І. Ю. Пасічник. – Х. : Вид. дім "ІНЖЕК", 2003. – 164 с.
8. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. №356 // Баланс. – 2001. – № 5. – С. 2 – 9.
9. Податковий Кодекс України № 2755–VI від 2.12.2010 // Податки та бухгалтерський облік. Спецвипуск. – № 2 (206). – 2012. – 527 с.
10. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання – Прес, 2004. – 454 с.
11. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посібн. / Т. М. Серікова, Ю. Д. Маляревський, В. І. Отенко та ін. – Х. : ХДЕУ, 2001. – 372 с.
12. Фартушняк О. В. Бухгалтерський облік : конспект лекцій. Ч 1 / О. В. Фартушняк, І. Ю. Пасічник, В. В. Ольховська. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2009. – 152 с.
13. Фартушняк О. В. Бухгалтерський облік : конспект лекцій. Ч 2 / О. В. Фартушняк, І. Ю. Пасічник, В. В. Ольховська. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2010. – 212 с.

14. Фартушняк О. В. Учет в зарубежных странах : конспект лекций / О. В. Фартушняк, И. Ю. Пасичник, В. И. Коршунов. – Х. : Изд. ХГЭУ, 2003. – 82 с.

15. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАТ) / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин та ін. – Тернопіль, 2003. – 522 с.

16. Хоменко Н. В. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності / Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко, Ю. А. Верига. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. – 153 с.

17. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посібн. для студ. економ. спец. вищ. навч. заклад. / В. Г. Швець. – 2-е вид. – К. : Знання, 2004. – 444 с.

Ресурси мережі Інтернет

18. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV із останніми змінами, внесеними згідно із Законами № 406-VII від 04.07.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/annot/436-15>.

19. Інструкція зі статистики заробітної плати, наказ Держкомстатистики України від 13.01.2004 № 5, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 27 січня 2004 р. за № 114 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>.

20. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну № 1116 від 08.09.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.

21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зареєстровану в Міністерстві юстиції України 21.12.99 за № 893/4186 із останніми змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну від № 184 від 21.05.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0919-04>.

22. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній і іноземній валютах, затвердженій Постановою Правління НБУ № 492 від 12.11.2003 р., зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 17.12.2003 р. за № 1172/8493 зі змінами № 212 від 06.06.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>.

23. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII із змінами, внесеними згідно із Законами № 406-VII від 04.07.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.

24. Методика оцінки майна, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 10.12.2003 р. № 1891, із останніми змінами, внесеними Постановами КМ від № 1253 від 07.12.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1891-2003>.

25. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, Наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2011 № 720 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article.

26. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 року № 356 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nnakMINFIN_356/.

27. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, Наказ Міністерства фінансів України від 25 червня 2003 року № 422 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/>.

28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене Міністерством фінансів України від 07.02.2013 № 73, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за № 336/22868 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

29. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу / укл. П. Й. Атамас, 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://pidruchniki.ws/18150409/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/oblik_ta_opodatkovannya_pidpriyemstv_malogo_biznesu_-_atamas_py.

30. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 № 291, зі змінами і доповненнями, останні з яких внесені наказом Мінфіна України від 27 червня 2013 року № 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/plan_sch/.

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість", затверджений наказом Міністерства фінансів України № 91 від 26.04.2000 з останніми змінами, внесеними Наказами Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання", затверджений наказом Міністерства фінансів України № 20 від 31.01.2000 із останніми змінами, внесеними Наказами Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції", затверджений наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 року № 237 з останніми змінами, внесеними Наказами Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>.

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Доход", затверджений наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.99 із останніми змінами, внесеними Наказами Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджено наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.99 із останніми змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну від 27.06.2013 № 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств", затверджено наказом Міністерства фінансів України № 163 від 07.07.99 із останніми змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну від 27.06.2013 № 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 року № 39, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 15 березня 2000 року за № 161/4382 із останніми змінами, внесеними Наказами Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>.

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 із останніми змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну від 27.06.2013 № 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>.

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджено наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 із останніми змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну від 27.06.2013 № 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затверджено наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.99 із останніми змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну від 27.06.2013 № 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджено наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.99 із останніми змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну № 1591 від 09.12.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

42. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, постанова Правління Національного банку України від 15.12.2004 р. № 637 із останніми змінами, внесеними відповідно до Постанов Національного банку № 210 від 06.06.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>.

43. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджено наказом Мінфіна України № 88 від 24.05.95. зареєстровано в Мінюстиції України 05.06.1995. за № 168/704 із змінами, внесеними від 03.06.2013 № 574 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

44. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р. № 116 із останніми змінами, внесеними Постановами КМ від № 1253 від 07.12.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/116-96>.

45. Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затвердженого постановою КМУ від 26.09.2001 р. № 1266 із змінами, внесеними згідно з Постановами КМ № 169 від 20.03.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1266-2001-%D0%BF>.

46. Порядок обчислення середньої заробітної плати, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 8 лютого 1995 р. № 100 із змінами, внесеними згідно з Постановами КМ № 35 від 25.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF>.

47. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV із змінами, внесеними згідно із Законом № 5463-VI від 16.10.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

48. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України, від 2003 р. № 36 із змінами, внесеними згідно із Законом № 2599-IV від 31.05.2005 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/851-15>.

49. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : Наказ міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13/page2>.

50. Про затвердження форм книги обліку доходів і книги обліку доходів і витрат та порядків їх ведення : Наказ Міністерства фінансів України від 15.12.2011 № 1637 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1534-11>.

ДОДАТКИ

Додаток А

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України

30.11.99 № 291

(у редакції наказу Міністерства фінансів України
від 09.12.2011 № 1591)

Зареєстровано

в Міністерстві юстиції України

28 грудня 2011 р. за № 1557/20295

План рахунків бухгалтерського обліку застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб (далі — підприємства).

Нові синтетичні рахунки можуть вводитися до Плану рахунків Міністерством фінансів України за відповідними клопотаннями щодо бухгалтерського обліку специфічних операцій.

Субрахунки до синтетичних рахунків вводяться підприємствами самостійно, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності.

Підприємства, які застосовують Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зареєстровану в Міністерстві юстиції України 21.12.99 за № 893/4186, використовують субрахунки, визначені цією Інструкцією.

Таблиця А 1

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

Синтетичні рахунки		Сфера застосування
Код	Назва	
1	2	3
Клас 1. Необоротні активи		
10	Основні засоби	Усі види діяльності
11	Інші необоротні матеріальні активи	Усі види діяльності
12	Нематеріальні активи	Усі види діяльності
13	Знос (амортизація) необоротних активів	Усі види діяльності
14	Довгострокові фінансові інвестиції	Усі види діяльності

Продовження додатка А

Продовження табл. А. 1

1	2	3
15	Капітальні інвестиції	Усі види діяльності
16	Довгострокові біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
17	Відстрочені податкові активи	Усі види діяльності
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	Усі види діяльності
19	Гудвіл	Усі види діяльності
Клас 2. Запаси		
20	Виробничі запаси	Усі види діяльності
21	Поточні біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Усі види діяльності
23	Виробництво ¹	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати	Промисловість
26	Готова продукція	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	Усі види діяльності
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи		
30	Каса	Усі види діяльності
31	Рахунки в банках	Усі види діяльності
33	Інші кошти	Усі види діяльності
34	Короткострокові векселі одержані	Усі види діяльності
35	Поточні фінансові інвестиції	Усі види діяльності
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	Усі види діяльності
37	Розрахунки з різними дебіторами	Усі види діяльності
38	Резерв сумнівних боргів	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів	Усі види діяльності
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань		
40	Статутний капітал	Усі види діяльності
41	Пайовий капітал	Кооперативні організації, кредитні спілки

Продовження додатка А

Продовження табл. А. 1

1	2	3
42	Додатковий капітал	Усі види діяльності
43	Резервний капітал	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Усі види діяльності
45	Вилучений капітал	Усі види діяльності
46	Неоплачений капітал	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Усі види діяльності
48	Цільове фінансування і цільові надходження ²	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	Страхова діяльність
Клас 5. Довгострокові зобов'язання		
50	Довгострокові позики	Усі види діяльності
51	Довгострокові векселі видані	Усі види діяльності
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	Усі види діяльності
54	Відстрочені податкові зобов'язання	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання	Усі види діяльності
Клас 6. Поточні зобов'язання		
60	Короткострокові позики	Усі види діяльності
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	Усі види діяльності
62	Короткострокові векселі видані	Усі види діяльності
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	Усі види діяльності
64	Розрахунки за податками й платежами	Усі види діяльності
65	Розрахунки за страхування	Усі види діяльності
66	Розрахунки за виплатами працівникам	Усі види діяльності
67	Розрахунки з учасниками	Усі види діяльності
68	Розрахунки за іншими операціями	Усі види діяльності
69	Доходи майбутніх періодів	Усі види діяльності
Клас 7. Доходи і результати діяльності		
70	Доходи від реалізації ³	Усі види діяльності
71	Інший операційний дохід	Усі види діяльності
72	Дохід від участі в капіталі	Усі види діяльності
73	Інші фінансові доходи	Усі види діяльності
74	Інші доходи	Усі види діяльності
75	Надзвичайні доходи	Усі види діяльності
76	Страхові платежі	Страхова діяльність
79	Фінансові результати	Усі види діяльності
Клас 8. Витрати за елементами		
80	Матеріальні витрати	Усі види діяльності
81	Витрати на оплату праці	Усі види діяльності
82	Відрахування на соціальні заходи	Усі види діяльності
83	Амортизація	Усі види діяльності
84	Інші операційні витрати	Усі види діяльності
85	Інші затрати	Усі види діяльності

Закінчення додатка А

Закінчення табл. А. 1

1	2	3
Клас 9. Витрати діяльності		
90	Собівартість реалізації	Усі види діяльності
91	Загальновиробничі витрати	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати	Усі види діяльності
93	Витрати на збут	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	Усі види діяльності
95	Фінансові витрати	Усі види діяльності
96	Втрати від участі в капіталі	Усі види діяльності
97	Інші витрати	Усі види діяльності
98	Податок на прибуток	Усі види діяльності
99	Надзвичайні витрати	Усі види діяльності
Клас 0. Позабалансові рахунки		
01	Орендовані необоротні активи	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	Усі види діяльності
03	Контрактні зобов'язання	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	Усі види діяльності
05	Гарантії та забезпечення надані	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані	Усі види діяльності
07	Списані активи	Усі види діяльності
08	Бланки суворого обліку	Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування	Усі види діяльності

¹ Підприємствами, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення та ведуть окремий облік витрат за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню, мають бути виділені окремі субрахунки.

² Мають бути виділені окремі субрахунки, на яких ведеться облік вивільнених від оподаткування коштів у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства, а також облік надходження та використання платниками податку на додану вартість коштів благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість.

³ Підприємствами, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення та ведуть окремий облік доходів за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню, мають бути виділені окремі субрахунки.

**Директор Департаменту
податкової, митної політики та
методології бухгалтерського обліку**

М. О. Чмерук

Регістри бухгалтерського обліку

Таблиця Б.1

Регістри бухгалтерського обліку

Номери		Найменування та призначення регістрів
журналів	відомостей	
1	2	3
Облік грошових коштів та грошових документів		
1		Журнал 1 за кредитом рахунків 30, 31, 33
	1.1	Відомість за дебетом рахунку 30
	1.2	Відомість за дебетом рахунку 31
	1.3	Відомість за дебетом рахунку 33
Облік довгострокових та короткострокових позик		
2		Журнал 2 за кредитом рахунків 50, 60
Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань		
3		Розділ I Журналу 3. Облік розрахунків за товари, роботи, послуги, інших розрахунків і резерву сумнівних боргів (за кредитом рахунків 18, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68)
		Розділ II Журналу 3. Облік розрахунків з бюджетом, облік довгострокових та поточних зобов'язань (за кредитом рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69)
	3.1	Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками
	3.2	Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами
	3.3	Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками
	3.4	Відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів
	3.5	Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями
	3.6	Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом
Облік необоротних активів та фінансових інвестицій		
4		Розділ I Журналу 4. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 19)

Закінчення додатка Б

Закінчення табл. Б.1

1	2	3
		Розділ II Журналу 4. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 16, 35)
	4.1	Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій
	4.2	Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій
	4.3	Відомість аналітичного обліку нематеріальних активів
Облік витрат		
5, 5А		Розділ I Журналу 5 і Журналу 5А за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 і розділ II Журналу 5 і Журналу 5А за кредитом рахунків з журналів 1, 2, 3, 4, 6
		Розділ III Журналу 5 за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91
		Розділ IIIА Журналу 5А за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84, 91
		Розділ IIIБ Журналу 5А за кредитом рахунків 20, 22, 39, 65, 66
		Розділ IV Журналу 5 і Журналу 5А. Аналітичні дані до рахунку 28 "Товари"
	5.1	Відомість аналітичного обліку запасів
Облік доходів і результатів діяльності		
6		Журнал 6 за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79
		Розділ II "Аналітичні дані про доходи"
Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань		
7		Журнал 7 за кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49
	7.1	Відомість аналітичних даних рахунку 42 "Додатковий капітал"
	7.2	Відомість аналітичних даних рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)"
	7.3	Відомість аналітичних даних рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"
	8	Відомість позабалансового обліку
		Головна книга
		Реєстр депонованої заробітної плати
		Бухгалтерська довідка
		Аркуш-розшифровка
1		Журнал 1 за кредитом рахунків 30, 31, 33

Зміст

Вступ.....	3
Розділ 1. Сутність бухгалтерського обліку, його предмет і метод	5
1. Господарський облік, його сутність та характеристика.....	5
1.1. Господарський облік, його сутність, характеристика та складові.....	5
1.2. Мета, функції та принципи бухгалтерського обліку.....	8
1.3. Державне регулювання бухгалтерського обліку та облікова політика.....	11
Засоби діагностики.....	13
Контрольні запитання для самоперевірки	13
Тестові питання для самоперевірки.....	13
Практична складова.....	15
2. Предмет і метод бухгалтерського обліку	16
2.1. Предмет бухгалтерського обліку	16
2.2. Метод бухгалтерського обліку	21
Засоби діагностики.....	23
Контрольні запитання для самоперевірки	23
Тестові питання для самоперевірки.....	24
Практична складова.....	25
3. Методичні прийоми бухгалтерського обліку та їх використання на підприємствах.....	26
3.1. Сутність та поняття методу, прийому, способу	26
3.2. Методичні прийоми бухгалтерського обліку	27
Засоби діагностики.....	29
Контрольні запитання для самоперевірки	29
Тестові питання для самоперевірки.....	30
4. Бухгалтерський баланс.....	30
4.1. Поняття про бухгалтерський баланс.....	30
4.2. Види балансу.....	32
4.3. Побудова і зміст бухгалтерського балансу	33
4.4. Типи господарських операцій та їх вплив на бухгалтерський баланс	38

4.5. Засоби діагностики.....	42
Контрольні запитання для самоперевірки	42
Тестові питання для самоперевірки.....	43
Практична складова.....	44
Розділ 2. Елементи методу бухгалтерського обліку та його форми. Облік господарських процесів	45
5. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис.....	45
5.1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх зміст та побудова	45
5.2. План рахунків бухгалтерського обліку	57
5.3. Метод подвійного запису	59
5.4. Синтетичні та аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок	62
5.5. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.....	64
Засоби діагностики.....	78
Контрольні запитання для самоперевірки	78
Тестові питання для самоперевірки.....	78
Практична складова.....	80
6. Документація та інвентаризація	82
6.1. Сутність і значення документації.....	82
6.2. Зміст та порядок оформлення документів.....	83
6.3. Класифікація документів.....	86
6.4. Етапи організації документообігу	88
6.5. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку....	92
Засоби діагностики.....	96
Контрольні запитання для самоперевірки	96
Тестові питання для самоперевірки.....	97
Практична складова.....	98
7. Оцінювання і калькуляція в системі бухгалтерського обліку	98
7.1. Сутність та значення вартісної оцінки.....	98
7.2. Оцінка об'єктів обліку	102
7.3. Калькулювання в системі бухгалтерського обліку.....	105
Засоби діагностики.....	108

Контрольні запитання для самоперевірки	108
Тестові питання для самоперевірки.....	108
Практична складова.....	109
8. Облік основних господарських процесів	110
8.1. Господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку	110
8.2. Облік процесу постачання	113
8.3. Облік процесу виробництва.....	118
8.4. Облік процесу реалізації і визначення фінансових результатів	125
Засоби діагностики.....	129
Контрольні запитання для самоперевірки	129
Тестові питання для самоперевірки.....	130
Практична складова.....	130
9. Облікові реєстри, техніка, форми та організація обліку на промислових підприємствах.....	132
9.1. Облікові реєстри і їх класифікація.....	132
9.2. Техніка облікової реєстрації	136
9.3. Способи виправлення помилок в облікових реєстрах	138
9.4. Форми бухгалтерського обліку	140
Засоби діагностики.....	151
Контрольні запитання для самоперевірки	151
Тестові питання для самоперевірки.....	152
Практична складова.....	153
Розділ 3. Облік активів.....	155
10. Облік основних засобів	155
10.1. Поняття основних засобів і задачі їх обліку	155
10.2. Класифікація і угруповання основних засобів.....	157
10.3. Оцінка, амортизація та облік руху основних засобів	161
10.4. Інвентаризація основних засобів.....	174
10.5. Поняття і склад інших необоротних матеріальних активів.....	177
Засоби діагностики.....	181
Контрольні запитання для самоперевірки	181
Тестові питання для самоперевірки.....	182
Практична складова.....	183

11. Облік нематеріальних активів	184
11.1. Поняття, визнання і класифікація нематеріальних активів.....	184
11.2. Оцінка нематеріальних активів і рахунки для їх обліку	186
11.3. Інвентаризація нематеріальних активів	191
Засоби діагностики.....	193
Контрольні запитання для самоперевірки	193
Тестові питання для самоперевірки.....	194
Практична складова.....	195
12. Облік виробничих запасів	195
12.1. Визнання і первинна оцінка запасів	195
12.2. Рахунки синтетичного обліку запасів і їх характеристика	197
12.3. Поняття і класифікація малоцінних і швидкозношуваних предметів	205
12.4. Інвентаризація запасів	207
Засоби діагностики.....	210
Контрольні запитання для самоперевірки	210
Тестові питання для самоперевірки.....	210
Практична складова.....	211
13. Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості.....	212
13.1. Завдання обліку грошових коштів	212
13.2. Особливості обліку грошових коштів у касі і на рахунках в банках. Інвентаризація коштів у касі.....	213
13.3. Облік інших грошових коштів.....	218
13.4. Суть і види дебіторської заборгованості.....	220
13.5. Поточна дебіторська заборгованість і її облік	221
13.6. Поняття, види й облік розрахунків за векселями одержаними.....	226
13.7. Довгострокова дебіторська заборгованість, її склад і облік	229
13.8. Інвентаризація дебіторської заборгованості.....	230
Засоби діагностики.....	232
Контрольні запитання для самоперевірки	232
Тестові питання для самоперевірки.....	233
Практична складова.....	234

14. Облік фінансових інвестицій.....	235
14.1. Визначення і класифікація фінансових інвестицій	235
14.2. Оцінка фінансових інвестицій.....	237
14.3. Облік поточних і довгострокових фінансових інвестицій ...	240
Засоби діагностики.....	242
Контрольні запитання для самоперевірки	242
Тестові питання для самоперевірки.....	242
Практична складова.....	243
Розділ 4. Облік капіталу і зобов'язань, доходів і витрат	244
15. Облік власного капіталу.....	244
15.1. Власний капітал і його складові.....	244
15.2. Особливості віддзеркалення в обліку складових власного капіталу і рахунки для їх обліку	247
Засоби діагностики.....	255
Контрольні запитання для самоперевірки	255
Тестові питання для самоперевірки.....	255
Практична складова.....	256
16. Облік зобов'язань.....	257
16.1. Поняття зобов'язань	257
16.2. Загальна схема закупівель товарно-матеріальних цінностей	260
16.3. Види кредитів і порядок їх отримання в установах банку.....	262
16.4. Суть поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями	267
16.5. Облік розрахунків з бюджетом	268
16.6. Склад довгострокових зобов'язань	271
Засоби діагностики.....	275
Контрольні запитання для самоперевірки	275
Тестові питання для самоперевірки.....	276
Практична складова.....	277
17. Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу.....	278
17.1. Основи побудови обліку праці і його оплати	278
17.2. Облік використання робочого часу	279

17.3. Форми і системи оплати праці, види заробітної плати, склад фонду оплати праці.....	281
17.4. Облік нарахувань окремих видів оплат і розрахунків з органами соціального страхування	286
Засоби діагностики.....	295
Контрольні запитання для самоперевірки	295
Тестові питання для самоперевірки.....	295
Практична складова.....	296
18. Облік витрат діяльності підприємства	298
18.1. Види діяльності підприємства	298
18.2. Класифікація виробничих витрат	300
18.3. Класифікація витрат за економічними елементами.....	304
18.4. Облік загальновиробничих, адміністративних і витрат на збут. Інші операційні, фінансові та інвестиційні витрати.....	309
18.5. Об'єкти обліку витрат і калькуляційні одиниці	322
Засоби діагностики.....	324
Контрольні запитання для самоперевірки	324
Тестові питання для самоперевірки.....	325
Практична складова.....	326
19. Облік доходів і результатів діяльності	327
19.1. Визнання та класифікація доходів. Рахунки з обліку доходів від реалізації	327
19.2. Склад і особливості обліку інших операційних, фінансових та інвестиційних доходів	331
19.3. Основи обліку фінансових результатів діяльності підприємства	338
Засоби діагностики.....	341
Контрольні запитання для самоперевірки	341
Тестові питання для самоперевірки.....	342
Практична складова.....	342
20. Фінансова звітність.....	344
20.1. Звітність як спосіб узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку	344
20.2. Вимоги до звітності та її види	345
Засоби діагностики.....	348

Контрольні запитання для самоперевірки	348
Тестові питання для самоперевірки.....	348
Практична складова.....	349
21. Облік на підприємствах малого бізнесу	350
21.1. Організаційні основи та поняття малого бізнесу	350
21.2. Форми ведення бухгалтерського обліку малими підприємствами.....	353
21.3. Спрощена система оподаткування, обліку і звітності суб'єктами малого підприємництва.....	357
Засоби діагностики.....	361
Контрольні запитання для самоперевірки	361
Тестові питання для самоперевірки.....	361
Практична складова.....	362
22. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку	363
22.1. Суть і значення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.....	363
22.2. Особливості створення національних систем бухгалтерського обліку.....	365
22.3. Класифікація моделей бухгалтерського обліку	369
Засоби діагностики.....	372
Контрольні запитання для самоперевірки	372
Тестові питання для самоперевірки.....	372
Практична складова.....	373
Глосарій.....	375
Використана література.....	389
Додатки.....	395

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Фартушняк Ольга Вікторівна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Відповідальний за випуск **Пилипенко А. А.**

Відповідальний редактор **Сєдова Л. М.**

Редактор **Лященко О. Г.**

Коректор **Маркова Т. О.**

План 2014 р. Поз. № 56-П.

Підп. до друку 16.12.2014 р. Формат 60 x 90 1/16. Папір MultiCopy. Друк Riso.

Ум.-друк. арк. 25,5. Обл.-вид. арк. 31,88. Тираж 400 прим. Зам. № 329.

Видавець і виготівник – видавництво ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 61166, м. Харків, пр. Леніна, 9-А

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи

Дк № 481 від 13.06.2001 р.