

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКА НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

Н. Є. Василевська

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

З ДИСЦИПЛІНИ

«БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК»

*(для студентів 2 і 3 курсів денної та 3 курсу заочної форм навчання
напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит»)*

Харків ХНАМГ 2010

Василевська Н. Є. Конспект лекцій з дисципліни «Бухгалтерський облік» (для студентів 2 і 3 курсів денної та 3 курсу заочної форм навчання напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит») / Н. Є. Василевська; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2010. – 135 с.

Автор: канд.екон.наук, доц. Н. Є. Василевська

Рецензент: д-р екон.наук., проф. Т. В. Момот

Рекомендовано кафедрою обліку та аудиту,
протокол № 1 від 29.08.2009 р.

ЗМІСТ

ВСТУП	8
ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН ДИСЦИПЛІНИ	9
<i>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1. ВИЗНАЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</i>	<i>12</i>
Тема 1. «Господарський облік, його суть і характеристика»	12
1.1. Характеристика бухгалтерського обліку. Види бухгалтерського обліку. Облікові вимірники	12
1.2. Завдання бухгалтерського обліку та вимоги до нього.....	15
1.3. Принципи бухгалтерського обліку.....	16
1.4. Місце бухгалтерського обліку у системі економічних наук.....	18
Контрольні питання	19
Тема 2. «Предмет і метод бухгалтерського обліку»	20
2.1. Предмет та об'єкт бухгалтерського обліку.....	20
2.2. Метод бухгалтерського обліку та його основні елементи	24
Контрольні питання.....	24
Тема 3. «Методичні прийоми бухгалтерського обліку та їх використання на підприємстві»	25
3.1. Загальнонаукові та конкретно-емпіричні методичні прийоми, що сформувались у бухгалтерському обліку.....	25
3.2. Характеристика елементів методу бухгалтерського обліку.....	26
Контрольні питання.....	28
<i>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2. ЗАГАЛЬНЕ ЗНАЙОМСТВО ІЗ ОРГАНІЗАЦІЄЮ СИСТЕМИ МІЖНАРОДНОГО ОБЛІКУ. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ У МАЛОМУ БІЗНЕСІ</i>	<i>29</i>
Тема 4. «Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку»	29
4.1. Моделі бухгалтерського обліку.....	29
4.2. Сутність і необхідність застосування МСБО.....	31
Контрольні питання	32

Тема 5. «Організація обліку на підприємствах малого бізнесу».....	33
5.1. Організаційні основи здійснення бухгалтерського обліку у малому бізнесі.....	33
5.2. Специфічні риси бухгалтерського обліку малих підприємств....	34
Контрольні питання	35
<i>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС: ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ ПОБУДОВИ ТА СТРУКТУРА</i>	<i>36</i>
Тема 6. «Оцінювання і калькуляція в системі бухгалтерського обліку».....	36
6.1. Оцінювання як елемент методу бухгалтерського обліку.....	36
6.2. Калькулювання в системі бухгалтерського обліку.....	37
Контрольні питання	37
Тема 7. «Бухгалтерський баланс»	38
7.1. Значення бухгалтерського балансу	38
7.2. Структура балансу як форми фінансової звітності	39
7.3. Типи змін, що відбуваються в балансі під впливом господарських операцій	41
Контрольні питання	41
<i>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 4. ПРИЙОМИ, ЩО СТОСУЮТЬСЯ ПЕРВИННОГО СПОСТЕРЕЖЕННЯ, ПОТОЧНОГО ГРУПУВАННЯ, СИСТЕМАТИЗАЦІЇ ТА ПІДСУМКОВОГО УЗАГАЛЬНЕННЯ</i>	<i>42</i>
Тема 8. «Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис»	42
8.1. Бухгалтерські рахунки, їх побудова	42
8.2. Класифікація бухгалтерських рахунків	44
8.3. Використання Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.....	49
8.4. Сутність подвійного запису як елементу методу бухгалтерського обліку.	50
Контрольні питання	50

Тема 9. «Документація, інвентаризація».....	51
9.1. Документація господарських операцій, її суть і значення.....	51
9.2. Інвентаризація як спосіб первинного спостереження в обліковому процесі	53
Контрольні питання	55
Тема 10. «Облікові реєстри, техніка, форми та організація обліку на підприємствах»	56
10.1. Облікові реєстри: їх сутність, значення, види.....	56
10.2. Загальна характеристика форм бухгалтерського обліку.....	59
10.3. Способи виправлення помилок в бухгалтерському обліку.....	61
Контрольні питання	61
Тема 11. «Фінансова звітність»	62
11.1. Класифікація звітності підприємств	62
11.2. Склад фінансової звітності і вимоги до її складання.....	63
Контрольні питання	66
<i>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 5. ГОСПОДАРСЬКІ ПРОЦЕСИ: ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ВПЛИВ НА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....</i>	<i>67</i>
Тема 12. «Облік основних господарських процесів»	67
12.1. Господарський процес як об'єкт бухгалтерського обліку.....	67
12.2. Облік процесу придбання ресурсів	70
12.3. Облік процесу виробництва	71
12.4. Облік процесу реалізації продукції	72
Контрольні питання	72
<i>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 6. ОБЛІК АКТИВІВ: КЛАСИФІКАЦІЯ, ОЦІНКА, РАХУНКИ, ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК З БАЛАНСОМ</i>	<i>73</i>
Тема 13. «Облік основних засобів і нематеріальних активів»	73
13.1. Основні засоби: визначення, класифікація, рахунки для обліку.....	73
13.2. Нематеріальні активи: класифікація і рахунки	75

13.3. Ознайомлення із амортизацією необоротних активів.....	76
Контрольні питання	77
Тема 14. «Облік фінансових інвестицій»	78
14.1. Визначення і класифікація фінансових інвестицій у бухгалтерському обліку.....	78
14.2. Характеристика рахунків з обліку фінансових інвестицій.....	83
Контрольні питання	83
Тема 15. «Облік виробничих запасів»	84
15.1. Виробничі запаси – важлива складова оборотних активів підприємства.....	84
15.2. Класифікація виробничих запасів для цілей бухгалтерського обліку	87
15.3. Рахунки що застосовуються в обліку виробничих запасів.....	91
Контрольні питання	91
Тема 16. «Облік грошових коштів та дебіторської заборгованості»...92	
16.1. Грошові кошти у касі: визначення, класифікація, умови зберігання та рахунки для обліку	92
16.2. Організація обліку коштів на рахунках у банках.....	98
16.3. Види дебіторської заборгованості та рахунки щодо її обліку ...	101
Контрольні питання	103
<i>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 7. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ: КЛАСИФІКАЦІЯ, ОЦІНКА, РАХУНКИ, ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК З БАЛАНСОМ</i>	<i>104</i>
Тема 17. «Облік власного капіталу»	104
17.1. Власний капітал; критерії визнання та види	104
17.2. Рахунки, що призначені для обліку власного капіталу	106
Контрольні питання	107
Тема 18. «Облік зобов'язань»	108
18.1. Визначення сутності та класифікація зобов'язань щодо їх обліку.....	108

18.2. Рахунки для обліку довгострокових і поточних зобов'язань....	112
Контрольні питання	113
Тема 19. «Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу»	114
19.1. Оплата праці: організаційні засади щодо її обліку в Україні....	114
19.2. Рахунки та первинні документи, що використовуються для обліку праці та її оплати.....	120
19.3. Соціальне страхування персоналу: види та рахунки в обліку.....	121
Контрольні питання	122
<i>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 8. ЗАГАЛЬНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ ТА ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ ..</i>	123
Тема 20. «Облік витрат діяльності підприємства»	123
20.1. Поняття та класифікація витрат підприємства	123
20.2. Рахунки, що використовуються для обліку витрат	127
Контрольні питання	127
Тема 21. «Облік доходів і фінансових результатів»	129
21.1. Визначення доходу у бухгалтерському обліку	129
21.2. Облік фінансового результату діяльності підприємства.....	130
Контрольні питання	132
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	133

ВСТУП

У сучасній економіці України жодний суб'єкт господарювання не може нормально здійснювати правову господарську діяльність без знання бухгалтерського обліку. Саме це забезпечує дисципліні «Бухгалтерський облік» статус нормативної серед дисциплін для студентів усіх економічних спеціальностей.

Мета та завдання вивчення даної дисципліни: формування системи знань теорії та практики ведення бухгалтерського обліку на підприємствах. Вивчення методів раціональної організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах на підставі використання прогресивних форм і національних стандартів; набуття навичок опрацювання і використання облікової інформації в управлінні.

Предмет вивчення у дисципліні: методологія і методика ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Місце дисципліни в структурно-логічній схемі підготовки фахівця:

Перелік дисциплін, на які безпосередньо спирається вивчення даної дисципліни	Перелік дисциплін, вивчення яких безпосередньо спирається на дану дисципліну
Логіка	Фінансовий облік 1, 2
Політична економія	Управлінський облік
Інформатика і комп'ютерна техніка	Аудит
	Облік у зарубіжних країнах
	Податковий облік
	Оподаткування підприємств
	Система національних рахунків

Конспект лекцій з дисципліни «Бухгалтерський облік» складений відповідно до вимог Освітньо-професійної програми, Навчальної і Робочої програм з цієї навчальної дисципліни у ХНАМГ.

ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН ДИСЦИПЛІНИ

Розпочинаючи вивчення дисципліни «Бухгалтерський облік», студенти повинні ознайомлюватись із відповідною Робочою програмою, яка складається на кожний рік вивчення дисципліни, окремо. Структура даного лекційного курсу побудована за Робочими навчальними програмами ХНАМГ з дисципліни «Бухгалтерський облік» для студентів-бакалаврів денної та заочної форм напряму навчання 6.030509 «Облік і аудит» (табл. 1, 2 і 3).

Таблиця 1 – Розподіл часу студента-бакалавра за формами навчання та видами навчальної роботи

Форма навчання	Всього, кредитів / годин	Триместри (семестри)	Години							Екзамен (триместр / семестр)	Залік (триместр / семестр)
			Аудиторні	у тому числі		Самостійна робота	у тому числі				
				Лекції	Практичні заняття		Контрольна робота	Курсова робота	РГЗ		
Денна	10/360	5, 6, 7	184	68	116	173	–	6, 7	–	7	6, 7
Заочна	10/360	(5, 6) ¹	48	28	20	312	5	6	–	(6)	(5)

Таблиця 2 – Розподіл часу студента-бакалавра за змістовими модулями та видами навчальної роботи

Модулі та змістові модулі	Всього, кредитів/ годин		Види навчальної роботи					
			Лекційні заняття		Практичні заняття		Самостійна робота студента	
	денна	заочна	денна	заочна	денна	заочна	денна	заочна
Модуль	10/360	10/360	68	28	116	20	173	312
ЗМ 1	1/36	1/36	8	3	12	2	16	31
ЗМ 2	1/36	1/36	8	3	12	2	16	31
ЗМ 3	1/36	1/36	8	3	12	2	16	31
ЗМ 4	2/72	2/72	16	5	16	4	30	63
ЗМ 5	1/36	1/36	12	3	12	2	30	31
ЗМ 6	2/72	2/72	16	5	16	4	32	63
ЗМ 7	1/36	1/36	–	3	18	2	15	31
ЗМ 8	1/36	1/36	–	3	18	2	18	31

¹ У дужках зазначені семестри

Таблиця 3 – Тематичний розподіл часу лекційного курсу «Бухгалтерський облік» студента-бакалавра напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит»

Зміст лекційного курсу	Кількість годин за формою навчання	
	денна форма	заочна форма
1	2	3
ЗМ 1. ВИЗНАЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	8	3
Тема 1. Господарський облік, його суть і характеристика	4	1
Тема 2. Предмет і метод бухгалтерського обліку	2	1
Тема 3. Методичні прийоми бухгалтерського обліку та їх використання на підприємстві	2	1
ЗМ 2. ЗАГАЛЬНЕ ЗНАЙОМСТВО ІЗ ОРГАНІЗАЦІЄЮ СИСТЕМИ МІЖНАРОДНОГО ОБЛІКУ. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ У МАЛОМУ БІЗНЕСІ	8	3
Тема 4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку	4	2
Тема 5. Організація обліку на підприємствах малого бізнесу	4	1
ЗМ 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС: ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ ПОБУДОВИ ТА СТРУКТУРА	8	3
Тема 6. Оцінювання і калькуляція в системі бухгалтерського обліку	2	1
Тема 7. Бухгалтерський баланс	6	2
ЗМ 4. ПРИЙОМИ, ЩО СТОСУЮТЬСЯ ПЕРВИННОГО СПОСТЕРЕЖЕННЯ, ПОТОЧНОГО ГРУПУВАННЯ, СИСТЕМАТИЗАЦІЇ ТА ПІДСУМКОВОГО УЗАГАЛЬНЕННЯ	16	5
Тема 8. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис	4	2
Тема 9. Документація, інвентаризація	4	1
Тема 10. Облікові реєстри, техніка, форми та організація обліку на підприємствах	4	1
Тема 11. Фінансова звітність	4	1

Продовження табл. 3

1	2	3
ЗМ 5. ГОСПОДАРСЬКІ ПРОЦЕСИ: ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ВПЛИВ НА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	12	3
Тема 12. Облік основних господарських процесів	12	3
ЗМ 6. ОБЛІК АКТИВІВ: КЛАСИФІКАЦІЯ, ОЦІНКА, РАХУНКИ, ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК З БАЛАНСОМ	16	5
Тема 13. Облік основних засобів і нематеріальних активів	4	2
Тема 14. Облік фінансових інвестицій	4	1
Тема 15. Облік виробничих запасів	4	1
Тема 16. Облік грошових коштів та дебіторської заборгованості	4	1
ЗМ 7. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ: КЛАСИФІКАЦІЯ, ОЦІНКА, РАХУНКИ, ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК З БАЛАНСОМ	—	3
Тема 17. Облік власного капіталу	—	1
Тема 18. Облік зобов'язань	—	1
Тема 19. Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу	—	1
ЗМ 8. ЗАГАЛЬНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ ТА ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ	—	3
Тема 20. Облік витрат діяльності підприємства	—	2
Тема 21. Облік доходів і фінансових результатів	—	1
РАЗОМ	68	28

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1.
ВИЗНАЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

Тема 1. «Господарський облік, його сутність і основи організації»

План теми:

- 1.1. Характеристика господарського обліку. Види бухгалтерського обліку.
- Облікові вимірники
- 1.2. Завдання бухгалтерського обліку та вимоги до нього
- 1.3. Принципи бухгалтерського обліку
- 1.4. Місце бухгалтерського обліку у системі економічних наук

***Ключові терміни:** господарський облік та види, що його складають; визначення бухгалтерського обліку; фінансовий та управлінський види бухгалтерського обліку; Закон про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні; натуральні, трудові та грошові вимірники; основні завдання бухгалтерського обліку; вимоги до ведення бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах; розкриття змісту бухгалтерських принципів; взаємозв'язок бухгалтерського обліку з іншими економічними науками*

Література до теми: 1, 2, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 19, 20, 24, 25, 26, 27

1.1. Характеристика господарського обліку.

Види бухгалтерського обліку. Облікові вимірники

Господарський облік використовується як система безперервного спостереження за економічним життям (діяльністю) суб'єктів господарювання, з метою систематичного, комплексного та раціонального управління кожним боком цього життя.

Господарський кодекс України розуміє під *господарською діяльністю* діяльність юридичних і фізичних осіб у сфері суспільного виробництва, спрямовану на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність [1, ст. 6].

Однозначного визначення поняття «господарський облік» ані у вітчизняній нормативно-правовій базі, ані у науковій фаховій літературі немає. Тож, узагальнюючи наявні погляди вчених-економістів на це поняття, можна охарактеризувати *господарський облік* так: це *облік господарської діяльності суспільства* (в цілому та в розрізі окремих його господарюючих суб'єктів), *без здійснення якого стає неможливим реалізація низки найважливіших загальних функцій процесу управління*, – планування, аналізу і контролю.

Господарський облік може одночасно розглядатись і як система, і як процес. Складовими господарського обліку як системи є: оперативний, статистичний, бухгалтерський і податковий облік. Ці складові тісно пов'язані між собою і доповнюють одна одну (рис. 1.1).



Рис. 1.1 – Бухгалтерський облік як підсистема господарського обліку

1. *Оперативний (оперативно-технічний) облік* – це система спостереження і контролю за окремими поточними операціями та процесами з метою управління ними. За його допомогою одержують дані про щозмінні (щоденні, щогодинні) господарські операції/процеси на підприємстві (наприклад, про додержання договірних умов з постачання ресурсів, про витрати матеріальних цінностей, про випуск продукції тощо).

2. *Статистичний облік* – це система, яка спрямована на планомірне збирання, систематизацію й вивчення інформації про масові кількісні та якісні явища в економіці та про закономірності (тенденції) її загального розвитку, за конкретних умов (місця й часу).

3. *Податковий облік* можна охарактеризувати як систему обліку, яка спрямована на визначення розміру податку на прибуток (обрахування витрат, доходів, фінансового результату діяльності); нарахування та своєчасної сплати усіх видів податків до державного чи місцевого бюджету, відповідно.

4. *Бухгалтерський облік* – це система:

- ✓ суцільного, безперервного, документального спостереження за господарською діяльністю усіх суб'єктів, що здійснюють таку діяльність;
- ✓ контролювання господарської діяльності, у розрізі окремих її процесів чи окремих її господарських операцій;
- ✓ відповідного відображення усієї отриманої в процесі діяльності інформації за допомогою бухгалтерської, фінансової та статистичної звітності.

Правовим підґрунтям здійснення бухгалтерського обліку у нашій державі є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р., за № 996-XIV, який визначає правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання та складання ними фінансової звітності [2]. Поширюється цей Закон (далі, Закон № 996) на всіх без винятку юридичних осіб (підприємства, організації, банки, бюджетні установи тощо) та фізичних осіб, які займаються підприємницькою діяльністю.

Сутність бухгалтерського обліку визначають такі його властивості:

- систематичне і послідовне відображення всіх господарських операцій у міру їх здійснення;
- документальне обґрунтування господарських операцій;
- застосування різних способів обробки облікової інформації – рахунків, подвійного запису, балансу та ін.

Згідно Закону № 996 бухгалтерський облік поділяється на два важливі види: управлінський (внутрішньогосподарський) облік та фінансовий облік. Відображення інформації в обох видах бухгалтерського обліку відбувається із обов'язковим застосуванням облікових вимірників трьох типів:

- *натуральних*, – для обліку тільки однорідних об'єктів, – отримання інформації про ресурси та процеси в їх натуральному вираженні (через масу, об'єм, площу);

- *трудових*, – для узагальнювання й порівняння різномірних величин, – визначення кількості витраченої праці в одиницях робочого часу (хвилинали, годинах, днях, місяцях, роках);

- *грошових*, – для узагальненого відображення наявності та руху ресурсів підприємства/джерел їх формування, господарських процесів і результатів діяльності в єдиному грошовому виразі, – планування та здійснення обліку господарських процесів, визначення фінансових результатів підприємства.

1.2. Завдання бухгалтерського обліку та вимоги до нього

Господарська діяльність кожного підприємства базується на раціональному використанні матеріальних і грошових ресурсів та робочого часу. Основне його завдання – випуск продукції чи торгівля товарами високої якості з найменшими витратами.

Основні завдання бухгалтерського обліку:

- дотримання загальних положень про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні;
- підготування, перевірка й аналізування інформації про господарську діяльність підприємства;
- забезпечення наявності первинної документації та облікових реєстрів;
- контроль за зберіганням власності підприємства;
- контроль за виконанням завдань виробництва щодо кількості, якості й асортименту;
- контроль за оплатою праці персоналу;
- контроль за заощадженням і використанням ресурсів тощо.

Для успішного виконання завдань, що стоять перед бухгалтерським обліком, він має відповідати певним вимогам:

- порівнянності його показників;
- повноти, чіткості й вірогідності даних;
- точності й об'єктивності показників;
- своєчасності й компактності інформації;
- економічності.

Ці вимоги тісно пов'язані із основними (десятьма) принципами ведення бухгалтерського обліку, що викладені в Законі № 996.

1.3. Принципи бухгалтерського обліку

Принципи бухгалтерського обліку – це основні засади щодо здійснення його функцій. Вони формуються залежно від національних особливостей і суспільно-економічного розвитку країни, форм власності чи організації підприємства, способів господарювання.

Десять основних принципів бухгалтерського обліку в Україні [2].

1. Принцип автономності означає, що суб'єкт господарювання здійснює облік власної діяльності автономно (незалежно) від засновників/власників його капіталу, – несе повну майнову та правову відповідальність перед іншими учасниками ринку, сплачує податки, здійснює розрахунки з працівниками за виконані роботи тощо.

2. Принцип безперервності полягає в тому, що підприємство відповідно до його установчих документів має намір здійснювати господарську діяльність безперервно й постійно, відображаючи її в системі бухгалтерського обліку.

3. Принцип превалювання змісту над формою (або, принцип доказовості) – первинні документи, де зафіксовано факт здійснення господарської операції, повинні бути складеними у повній відповідності до діючих нормативно-правових актів, та обов'язково мати необхідні юридичні підтвердження (докази) наявності відбувшогося факту.

4. Принцип єдиного грошового вимірника (або, принцип грошової оцінки) полягає у відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій/фактів в єдиному грошовому вираженні, з метою їх узагальнення, групування та порівняння як з нормативними показниками, так і з показниками за суміжні звітні періоди.

5. Принцип історичної (фактичної) собівартості полягає в тому, що предмети праці, засоби і продукти праці повинні відображатись у бухгалтерському обліку за собівартістю їх придбання чи виробництва, тобто за фактичними витратами.

6. Принцип обачності (або, принцип обережності) означає, що витрати й доходи мають відображатись у бухгалтерському обліку лише на основі достовірно обґрунтованих первинною документацією господарських операцій/фактів (для того, щоб запобігати викривленню у бухгалтерському обліку наявної реальної картини).

7. Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат застосовують в бухгалтерському обліку для визначення моменту здійснення витрат і отримання доходів: витрати й доходи відображаються в обліку в тому періоді, в якому вони були нараховані (тобто відбулися), незалежно від того, коли фактично отримано кошти від покупця.

8. Принцип періодизації обліку (періодичності) передбачає поділ безперервної господарської діяльності підприємства на окремі періоди (наприклад, місяць, квартал, рік) для виявлення результатів цієї діяльності за певні проміжки (періоди) часу; звітним періодом для складання фінансової звітності вважається один календарний рік (з 01 січня до 31 грудня, включно).

9. Принцип повноти висвітлення – принцип, згідно з яким фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

10. Принцип послідовності (або, принцип облікової політики) передбачає застосування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності протягом тривалого часу (як правило, звітного року, але це може бути й протягом декількох звітних періодів) одних і тих же самих раніш обраних методів визначення витрат або доходів, нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів, калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) тощо.

Як бачимо, усі основні принципи бухгалтерського обліку взаємопов'язані та забезпечують виконання в мікроекономічному середовищі його функцій – інформаційних, контрольних і загальноекономічних.

Крім основних принципів, що перелічені нами вище та які містить Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік повинен відповідати й іншим принципам. Наприклад, принципам суттєвості, правомочності та іншим. *Принцип суттєвості* передбачає відображення в бухгалтерському обліку найбільш суттєвих витрат упродовж усього циклу виготовлення продукції. *Принцип правомочності* полягає в комплексному відображенні в бухгалтерському обліку всієї господарської діяльності підприємства незалежно від статутних положень.

1.4. Місце бухгалтерського обліку у системі економічних наук

Економічні науки мають за свою основу економічну теорію, що вивчає виробничі відносини, які склалися у суспільстві на певний момент часу. Економічна теорія дозволяє формувати такі категорії, як: продуктивні сили, ресурси, ціна, товар, гроші, прибуток та ін. Бухгалтерський облік посідає важливе місце серед усього загалу економічних наук.

Окрім того, бухгалтерський облік безпосередньо впливає на наукові дисципліни, похідні від нього. Наприклад, на такі з них, як: економічний аналіз, аудит та судово-бухгалтерську експертизу.

Економічний аналіз є логічним завершенням всієї облікової роботи, головним чином ґрунтується на даних бухгалтерського обліку.

Аудит – дисципліна, в якій вивчаються методи, пов'язані з перевіркою бухгалтерського обліку, дотриманням діючого законодавства, доцільності й ефективності господарської діяльності.

Судово-бухгалтерська експертиза – дисципліна, що носить характер економіко-правового контролю. Експертиза проводиться, як правило, у тих випадках, коли вже були виявлені (за рішенням суду) серйозні порушення в роботі осіб, що займаються обліком на підприємстві.

Але було б великою помилкою вважати, що бухгалтерський облік пов'язаний тільки з економічними науками: він також тісно пов'язаний з математикою, інформатикою, економіко-математичним моделюванням, кібернетикою. Крім того, сучасний бухгалтер повинен використовувати знання логіки, психології та (обов'язково) юриспруденції.

Бухгалтерський облік у межах окремого підприємства повинний створити єдину надійну і високо вірогідну інформаційну базу даних про діяльність підприємства за весь час його життєдіяльності, користуватись якою має кожний управлінець, незалежно від того, яку функцію він виконує на цьому підприємстві.

У цьому контексті, на мій погляд, слід також окремо сказати про те, що не тільки бухгалтерський облік як один з найважливіших інструментів сучасного управління заслуговує на увагу: необхідно сказати й про людей, які його здійснюють. Без врахування людського фактору досягнення і практична реалізація будь-якої науки можуть бути «зведені на нівець». Тож, сучасний бухгалтер повинен бути високоосвіченою, перш за все, в економічному й юридичному сенсі людиною. Він також повинен бути культурно розвиненою людиною: відповідати умовам корпоративної етики, мати високі ділові якості, дбати про свою професійну репутацію.

Контрольні питання

1. На які види поділяється господарський облік?
2. Що з себе уявляє бухгалтерський облік?
3. В чому основні відмінності фінансового обліку від управлінського?
4. На яких принципах повинен обов'язково ґрунтуватись бухгалтерський облік?
5. Чому саме бухгалтерський облік є найважливішою складовою системи економічних наук та процесу управління підприємством?
6. Яке місце посідає бухгалтерський облік серед економічних наук?

Тема 2. «Предмет і метод бухгалтерського обліку»

План теми:

2.1. Предмет та об'єкт бухгалтерського обліку

2.2. Метод бухгалтерського обліку та його основні елементи

Ключові терміни: *сутність предмета бухгалтерського обліку, об'єкт бухгалтерського обліку (класифікація ресурсів та джерел їх утворення у підприємств; господарські процеси); загальна характеристика методу бухгалтерського обліку*

Література до теми: 12, 13, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 22, 23, 24, 25, 26, 27

2.1. Предмет та об'єкт бухгалтерського обліку

Як кожна наука бухгалтерський облік має свій предмет, об'єкт та метод. Але, перш, ніж бухгалтерський облік став наукою, пройшов довгий період часу: на його формування як теоретичної системи знань знадобилося біля трьох тисяч років. Підвалини бухгалтерської науки були закладені італійським математиком Лукою Пачолі («Трактат про рахунки та записи», 1494 р.) [22]. Активний розвиток бухгалтерського обліку як науково-обґрунтованої теоретичної системи знань відбувався протягом наступних століть й триває досі.

Предмет кожної науки – віддзеркалення у наукових визначеннях (поняттях, принципах, закономірностях) тієї об'єктивної реальності, яку пізнає конкретна галузь наукового знання. Відсутність об'єкту пізнання робить неможливим визначення предмету науки, її функцій, структури і системи.

Предметом бухгалтерського обліку є **господарські операції**, тобто дії/події, що викликають зміни у складі та структурі ресурсів, капіталу і зобов'язань (кредиторської заборгованості) підприємства. Зауважимо на тому, що предметом бухгалтерського обліку є не самі фізичні об'єкти, а лише інформація про них, яка необхідна для управління підприємством. Тож, під **предметом бухгалтерського обліку**, в цілому, будемо вважати факти господарської діяльності, які характеризують стан та використання ресурсів.

Однак не всі господарські явища, що мають місце на підприємстві, належать до сфери дослідження бухгалтерського обліку, рис. 2.1.

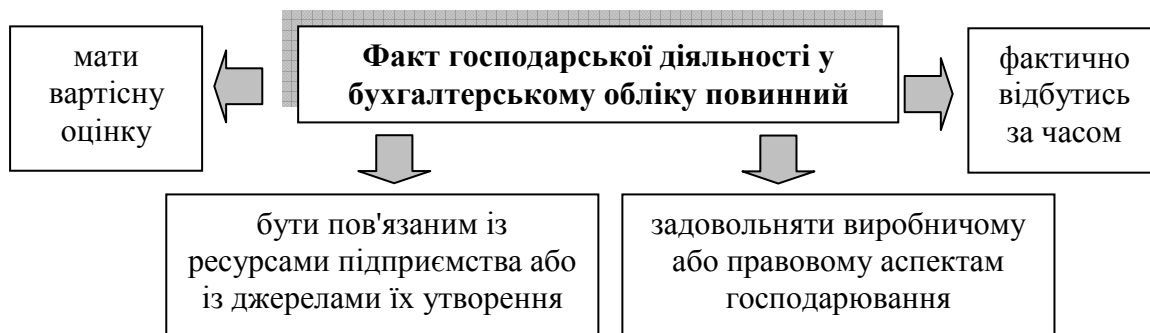


Рис. 2.1 – Умови відображення в обліку факту господарської діяльності, виходячи з принципів бухгалтерського обліку

Сутність бухгалтерського обліку (його предмета) визначається через *об'єкт*, який утворює сукупність відповідних об'єктів.

За економічним змістом та призначенням *об'єкти*, які *підлягають обліку*, поділяють на: ресурси підприємства (активи); джерела утворення ресурсів підприємства (капітал і зобов'язання); господарські процеси (постачання, виробництво, реалізація).

1. *Ресурси підприємства* узагальнюють у дві основні великі групи: необоротні активи та оборотні активи.

Під *необоротними активами* підприємства розуміють його засоби праці (нематеріальні активи, основні засоби, інші необоротні активи), – тобто усі ресурси, що мають тривалий термін використання (більше 1 року) та велику вартість.

Нематеріальні активи – це неосягаємі ресурси: вони не мають матеріально-речовинної структури, але мають умовну вартість (вартість фірми чи торгової марки; вартість патентів, ліцензій, авторських прав, ноу-хау, програмного забезпечення тощо).

Основні засоби – це засоби праці, за допомогою яких здійснюється перетворення предметів праці на готову продукцію (будинки, споруди, машини, устаткування, транспортні засоби, передатні пристрої та таке інше).

Нематеріальні активи та основні засоби використовуються в господарській діяльності підприємства тривалий час, зношуються поступово і тому переносять свою вартість на готову продукцію частинами, по мірі зносу, у вигляді амортизаційних витрат.

До складу інших необоротних активів входять ресурси, які не є основними засобами чи нематеріальними активами: незавершене будівництво (капітальні інвестиції); довгострокові фінансові інвестиції; довгострокова фінансова заборгованість тощо.

Оборотні активи – це предмети праці, з яких безпосередньо виготовляється готова продукція (виробничі запаси); продукти праці (готова продукція, товари); грошові кошти та їх еквіваленти; поточна дебіторська заборгованість. Усі вони використовуються протягом невеликого строку (менш, ніж 1 календарний рік)

Предмети праці та продукти праці утворюють таку групу, як запаси. До них належать:

- виробничі запаси (матеріали, паливо, покупні напівфабрикати, запасні частини до устаткування тощо), які використовуються в процесі виробництва одноразово і цілком споживаються протягом одного виробничого циклу (уся їхня вартість відразу переноситься на собівартість продукції, що виготовляється);
- малоцінні і швидкозношувані предмети, терміном служби до 1 року;
- незавершене виробництво – предмети, що знаходяться у незавершеному виробничому процесі (або вартість продукції, виробництво якої ще триває);
- готова продукція – повністю закінчена в обробці продукція, що відповідає установленим технічним умовам, знаходиться на складі підприємства-виробника чи відвантажена споживачу;
- товари – продукти праці інших виробників, які отримало підприємство переважно з метою їхнього подальшого перепродажу;
- інші запаси – запаси, які не увійшли до складу вищезазначених класифікаційних груп.

Грошові кошти (каса, рахунки в банках) та їх еквіваленти. Ці засоби (ресурси) обліковують у національній або іноземній валютах.

Підприємства та особи, що заборгували нашому підприємству, називаються дебіторами, а їхня заборгованість – дебіторською.

Поточна дебіторська заборгованість – заборгованість різних юридичних і фізичних осіб нашому підприємству (наприклад, заборгованість за продукцію чи інші матеріальні цінності, які відвантажені покупцям, але не сплачені ними; заборгованість за гроші, видані працівнику підприємства під звіт).

Одним із специфічних видів поточної дебіторської заборгованості є витрати майбутніх періодів, які є витрачанням коштів на якісь цілі у даному звітному періоді (по суті, їхня передплата). Однак це витрачання коштів лише у наступних (відповідних майбутніх) періодах перетвориться на витрати (наприклад, витрати щодо освоєння виробництва нових видів продукції; суми підписки на періодичні видання).

2. *Джерела формування (утворення, появи) ресурсів підприємства* також узагальнюють (як і самі ресурси) у дві основні великі групи: власний капітал та зобов'язання, – залежно від того, за рахунок яких саме коштів (власних чи запозичених) підприємство утворило свої ресурси.

Під *власним капіталом* розуміють різницю коштів, що лишилась у підприємства після вирахування із загальної вартості наявних у нього ресурсів вартості усіх запозичених/залучених ним коштів.

Сукупність вартостей різновидів капіталу підприємства (статутного, пайового, додатково вкладеного, резервного, несплаченого, вилученого) та вартості нерозподіленого прибутку утворює загальну вартість власного капіталу.

Одним з найважливіших джерел створення і діяльності підприємства є статутний капітал. На підприємствах з різними формами власності (крім державної) статутний капітал є сумарним внеском (вкладом) учасників (власників) підприємства у майно (господарські ресурси) для забезпечення нормальної господарської діяльності, передбаченої Статутом підприємства. Вклади до статутного капіталу можуть здійснюватися не тільки грошовими коштами, але й іншими (різними) видами необоротних або оборотних активів.

Іншим важливим джерелом діяльності підприємства є його (нерозподілений) прибуток. Основна частина прибутку звітного року, як правило, – прибуток від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Зобов'язання – це сукупність довгострокової (більше 1 року) і поточної (до 1 року) видів кредиторської заборгованості підприємства. Як джерело утворення ресурсів у підприємства, усі зобов'язання є його вільними коштами, які можна використовувати на будь-які потреби, доки не закінчиться термін погашення цієї заборгованості постачальникам, бюджету, персоналу, органам соціального забезпечення та іншим особам.

Таким чином, ресурси підприємства та джерела їхнього формування у бухгалтерському обліку – це погляд на одні й ті ж самі ресурси підприємства під різним кутом зору, що дозволяє відповісти на два найважливіші питання:

- які ресурси має підприємство;
- звідки у підприємства узялись ці ресурси (кому вони належать)?

3. *Господарські процеси*, – третій об'єкт бухгалтерського обліку. Здійснення окремої господарської операції пов'язане із витрачанням матеріальних і грошових ресурсів, праці, застосуванням технічних засобів. Тож, по відношенню до трьох відомих економічній науці стадій виробництва, – забезпечення виробництва необхідними щодо цього ресурсами, виробництва та продажу продукції, – у бухгалтерському обліку відбувається відповідне поєднання господарських операцій (за їх змістом) у три основні процеси: придбання, виробництво, реалізацію (див. тему 12).

2.2. Метод бухгалтерського обліку та його основні елементи

Метод бухгалтерського обліку – це сукупність способів і прийомів, за допомогою яких господарська діяльність підприємства відображається в обліку. Він складається з восьми основних елементів (оцінка, калькуляція, документація, інвентаризація, рахунки, подвійний запис, баланс, фінансова звітність), характеристика яких буде подана у наступній темі (див. тему 3).

Контрольні питання

1. Вивченням чого займається бухгалтерський облік як наука?
2. Що слід відносити до об'єктів бухгалтерського обліку?
3. Як класифікуються (за видами) ресурси сучасного підприємства?
4. Що таке джерела утворення ресурсів у підприємства? Яка класифікація застосовується щодо їх групування?
5. Як визначається метод бухгалтерського обліку?

Тема 3. «Методичні прийоми бухгалтерського обліку та їх використання на підприємстві»

План теми:

3.1. Загальнонаукові та конкретно-емпіричні методичні прийоми, що сформувались у бухгалтерському обліку

3.2. Характеристика елементів методу бухгалтерського обліку

Ключові терміни: загальнонаукові методичні прийоми, конкретно-емпіричні методичні прийоми, елементи бухгалтерського обліку: первинного спостереження за об'єктами; вартісного виміру об'єктів; взаємозалежного відображення, узагальнення і порівняння інформації про об'єкти; повного узагальнення інформації про об'єкти

Література до теми: 12, 13, 15, 16, 17, 20, 24, 25, 26, 27

3.1. Загальнонаукові та конкретно-емпіричні методичні прийоми, що сформувались у бухгалтерському обліку

Сукупність способів (методів) і прийомів, за допомогою яких господарська діяльність підприємства відображається в обліку, є методом бухгалтерського обліку.

У бухгалтерському обліку способи і прийоми узагальнюються за допомогою їх поєднання у такі групи:

- ✓ загальнонаукові методичні прийоми;
- ✓ конкретно-емпіричні методичні прийоми;
- ✓ елементи методу бухгалтерського обліку.

Загальнонаукові та конкретно-емпіричні методичні прийоми, що сформувались у бухгалтерському обліку, наведені на рис. 3.1.

Загальною основою елементів, що складають метод бухгалтерського обліку, є конкретно-емпіричні методичні прийоми: документалістики, двоїстості відображення, органолептичні та балансово-звітні (див. рис. 3.1)



Рис. 3.1 – Класифікація методичних прийомів бухгалтерського обліку

3.2. Характеристика елементів методу бухгалтерського обліку

Для одержання облікових показників про об'єкти бухгалтерського обліку, які використовують у процесі управління виробництвом, застосовується низка специфічних прийомів, що у сукупності складають його метод, рис. 3.2.

До елементів первинного спостереження за об'єктами бухгалтерського обліку відносяться документація та інвентаризація.

Документація – це метод реєстрації результатів спостереження за об'єктами бухгалтерського обліку за допомогою відповідного матеріального носія інформації (тобто, за допомогою документа).

Інвентаризація – це спосіб виявлення фактичної наявності ресурсів, джерел і господарських процесів даним бухгалтерського обліку.

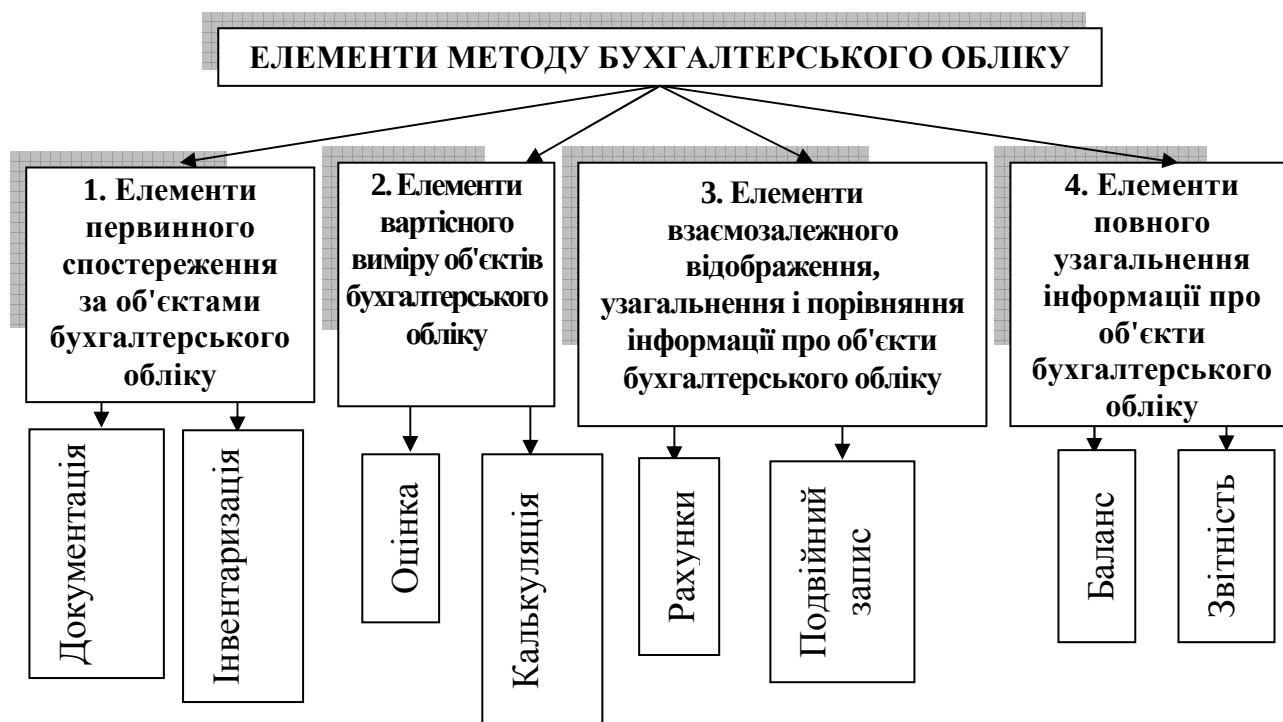


Рис. 3.2 – Групування елементів методу бухгалтерського обліку

Як бачим, документація і інвентаризація забезпечують контроль за збереженням об'єктів бухгалтерського обліку.

Елементи вартісного виміру об'єктів бухгалтерського обліку: оцінка і калькуляція.

Оцінка – це спосіб грошового виміру об'єктів бухгалтерського обліку. Її застосування зумовлене наступним: усі об'єкти бухгалтерського обліку, що виражені в натуральних чи в трудових вимірниках, – для одержання узагальнюючих показників, – перераховуються за допомогою єдиного вимірника у вартісні показники.

Однак, вартісний вимір інформації не може обмежитися лише однією 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, який прийнято називати калькуляцією. *Калькуляція* є способом числення собівартості продукції, робіт і послуг.

Елементи взаємозалежного відображення, узагальнення і порівняння інформації про об'єкти бухгалтерського обліку: рахунки і подвійний запис.

Щоб запобігати пошкодженню інформації про стан об'єктів бухгалтерського обліку, а також, – забезпечувати невинне спостереження

за змінами, що відбуваються у складі ресурсів, джерел формування ресурсів та господарських процесів, необхідно належним чином узагальнювати і відбивати результати спостереження. Таке відображення об'єктів у бухгалтерському обліку досягається за допомогою рахунків і подвійного запису.

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

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

Елементи повного узагальнення інформації про об'єкти бухгалтерського обліку: баланс і звітність.

Системність бухгалтерського обліку припускає не тільки локальне відображення (тобто, на рахунках бухгалтерського обліку), але й повне узагальнення і порівняння всієї інформації про стан об'єктів обліку, що характеризують господарські ресурси, їхні джерела та результати діяльності за певний період часу.

Баланс є способом угруповання й узагальнення наявності ресурсів підприємства, джерел їх формування і господарських процесів на певну дату, в грошовому вимірнику.

Періодичне узагальнення інформації у бухгалтерському обліку забезпечується за допомогою бухгалтерської, статистичної і фінансової звітності.

Звітність – це спосіб одержання підсумкових показників про роботу підприємства за певний період часу.

Таким чином, можна побачити, що усі елементи методу бухгалтерського обліку є дуже важливими, взаємозалежними і доповнюють один одне.

Контрольні питання

1. Які загальнонаукові методичні прийоми Вам відомі? Розкрийте зміст окремих їх видів.
2. Для чого застосовуються конкретно-емпіричні методичні прийоми бухгалтерського обліку?
3. На які елементи поділяється бухгалтерський облік? Охарактеризуйте кожний з елементів, окремо.

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2.
ЗАГАЛЬНЕ ЗНАЙОМСТВО ІЗ ОРГАНІЗАЦІЄЮ СИСТЕМИ
МІЖНАРОДНОГО ОБЛІКУ. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ
У МАЛОМУ БІЗНЕСІ

Тема 4. «Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку»

План теми:

- 4.1. Моделі бухгалтерського обліку
- 4.2. Сутність і необхідність застосування МСБО

Ключові терміни: основні моделі бухгалтерського обліку; гармонізація і стандартизація бухгалтерського обліку; значення МСБО

Література до теми: 4, 16, 27

4.1. Моделі бухгалтерського обліку

У сучасному світовому просторі не можуть існувати навіть дві країни з повністю однаковими системами ведення обліку. Це пов'язано із багатьма особливостями розвитку кожної національної економічної системи, окремо.

Сьогодні найбільш відомими у світовій господарській практиці є три основні моделі бухгалтерського обліку (британо-американська, континентальна, південноамериканська), які мають як подібні риси, так і відмінності, табл. 4.1.

Нові моделі, що знаходяться на стадії формування:

✓ інтернаціональна модель ООН: основна ідея – міжнародне погодження обліку, перш за все, – з міжнародних валютних і ринкових інтересів; головна особливість – бажання забезпечення потреби у міжнародній узгодженості інтересів міжнародних транснаціональних корпорацій (ТНК) та іноземних учасників міжнародних валютних ринків; територіальне поширення – території, на яких діють великі світові корпорації;

Таблиця 4.1 – Порівняльна характеристика основних моделей бухгалтерського обліку

Модель обліку	Країни-розробники принципів	Основна ідея моделі	Що є характерним для моделі	Країни, де застосовується модель
<i>Британо-американська (англо-саксонська модель)</i>	Великобританія, США	Орієнтація обліку на інформаційні запити інвесторів і кредиторів	<i>Особливості моделі:</i> всі правила (стандарти) приймаються професійними організаціями; високий професійний рівень облікових ринків, користувачів, сертифікації професійних кадрів; фінансова звітність спрямована на задоволення потреб інвесторів та кредиторів	Стабільна політична система, розвинута економіка. Австралія, Іспанія, Ізраїль, Великобританія, Ірландія, Індія, острів Кіпр, Канада, Мексика, Нідерланди та країни Центральної Америки
<i>Континентальна модель</i>	Більшість країн Європи та Японія	Орієнтація обліку на тісний зв'язок бізнесу з банками, які в основному і задовольняють потреби фінансових компаній	<i>Особливості моделі:</i> фінансовий звіт спрямований на задоволення потреб банків, облікові реєстри законодавчо регламентуються, уся облікова практика зорієнтована на задоволення потреб уряду, зокрема показників макроекономічного рівня	Стабільна політична система, розвинута економіка. Австрія, Бельгія, Греція, Єгипет, Італія, Норвегія, Португалія, Франція, Німеччина, Швейцарія, Швеція, Японія та інші
<i>Південно-американська модель</i>	Аргентина, Еквадор, Бразилія, Перу, Чилі	Орієнтація обліку на державні планові органи. Інформація, необхідна для контролю, спрямована на виконання податкової політики	<i>Особливості моделі:</i> фінансовий звіт спрямований на задоволення потреб державних органів; облікові стандарти регламентуються законодавчо; методики обліку, які використовуються, – не уніфіковані; постійне коригування облікових даних відносно темпів інфляції	Нестабільна політична система, нерозвинута економіка. Країни південної Америки, які об'єднує спільна мова – іспанська (за винятком Бразилії, державною мовою якої є португальська)

✓ ісламська: основна ідея – облік знаходиться під значним впливом релігійних ідей. Має наступні особливості: забороняється отримувати дивіденди як прибуток; при оцінці активів та зобов'язань компанії перевага надається ринковим цінам; територіальне поширення – країни Близького Сходу.

На сучасному етапі міжнародної інтеграції у сфері економіки посилилась увага до проблеми уніфікації бухгалтерського обліку. Зараз відомі два основні підходи до вирішення цієї проблеми: гармонізація і стандартизація.

Гармонізація обліку передбачає поєднання та взаємну відповідність законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку і статистики, існування в кожній країні своєї моделі організації обліку і системи стандартів. Головне завдання гармонізації полягає в тому, щоб вони суттєво не відрізнялись від аналогічних стандартів в інших країнах – членах співтовариства, тобто знаходились у гармонії один з одним.

Стандартизація дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності. Вона здійснюється в рамках уніфікації обліку на міжнародному рівні, яку проводить Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Committee, IASC). Під стандартизацією обліку розуміють те, що має існувати уніфікований набір стандартів для будь-якої облікової ситуації в будь-якій країні.

Стандартизація обліку передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку і статистики, застосовування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності.

4.2. Сутність і необхідність застосування МСБО

Бурхливий розвиток міжнародних економічних взаємин, спеціалізація, кооперація, створення ТНК створюють умови для гармонізації бухгалтерської практики та, зокрема, фінансової звітності, – основного джерела інформації про діяльність суб'єктів господарювання та про їх фінансовий стан.

Міжнародні стандарти фінансової звітності є комплексом компромісних й досить загальних варіантів ведення обліку. У широкому розумінні, МСФЗ – це стандарти та інтерпретації, прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (PMСБО, IASB), які включають:

- *Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFPS);*
- *Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS);*
- *Інтерпретації, розроблені Комітетом з міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRIC) або Інтерпретації, розроблені колишнім Постійним комітетом з тлумачень (SIC).*

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) – це система принципів, методів та процедур ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Розробляє та впроваджує МСБО Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО), який створили 29 червня 1973 р. професійні бухгалтерські організації економічно розвинутих країн. Членами Комітету є більше 120 організацій з 88 країн світу.

МСФЗ і МСБО не є догмами, що регламентують конкретні способи ведення бухгалтерського обліку і норми складання звітності: їм властивий лише рекомендаційний характер. На їх основі у національних облікових системах можуть розроблятися необхідні національні стандарти з більш деталізованою регламентацією обліку тих чи інших об'єктів (в Україні – це П(С)БО).

Контрольні питання

1. Які моделі бухгалтерського обліку Вам відомі?
2. Що таке уніфікація та стандартизація бухгалтерського обліку?
3. Для чого розроблені МСБО?
4. Хто відповідає за розробку МСБО?
5. Чим відрізняються МСФЗ і МСБО між собою?
6. Чи відіграють якусь роль міжнародні стандарти щодо формування нової системи обліку в Україні? Якщо «так», – у чому це полягає?

Тема 5. «Організація обліку на підприємствах малого бізнесу»

План теми:

5.1. Організаційні основи здійснення бухгалтерського обліку у малому бізнесі

5.2. Специфічні риси бухгалтерського обліку малих підприємств

Ключові терміни: визначення малого підприємства та його види; нормативна база та специфіка організації обліку на малому підприємстві

Література до теми: 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 11, 16, 21

5.1. Організаційні основи здійснення бухгалтерського обліку у малому бізнесі

В останні десятиліття в умовах становлення ринкової економіки в Україні розвивається мале підприємництво (малий бізнес).

Відповідно до чинного законодавства нашої країни, *малими* визнаються *підприємства* (незалежно від форми власності), середньооблікова чисельність працюючих яких за звітний рік не перевищує п'ятдесяти осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей же період не перевищує сімдесяти мільйонів гривень [1, ст.63, п.7].

В залежності від видів економічної діяльності розрізняють такі малі підприємства: сільського господарства, мисливства та лісового господарства; промисловості; будівництва; оптової й роздрібної торгівлі, торгівлі транспортними засобами, послуг з ремонту; готелів та ресторанів; транспорту і зв'язку; операцій з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам, освіти, охорони здоров'я та соціальної допомоги тощо.

Організація обліку на підприємствах малого бізнесу має відповідати всім вимогам щодо обліку: забезпечувати інформаційну, контрольну, аналітичну та оціночну функції.

Основним завданням організації обліку на малих підприємствах є створення такої системи отримання інформації, яка б забезпечувала реальне управління суб'єктом малого підприємництва та примноження доходу від його діяльності.

Для здійснення обліку підприємства малого бізнесу України використовують: Положення (стандарти) бухгалтерського обліку; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій (скорочений варіант – для суб'єктів малого підприємництва); Вказівки про склад та порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами; Положення про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва. Окрему роль відіграє застосування П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», – він є основою для складання фінансової звітності на малих підприємствах.

5.2. Специфічні риси бухгалтерського обліку малих підприємств

Застосування традиційної системи обліку та звітності на малих підприємствах у сучасних умовах господарювання є проблематичним і недоцільним через те, що такі підприємства мають дуже невелику кількість господарських операцій. Тож, основні вимоги, які висувуються до обліку на таких підприємствах: простота, ясність, юридична обґрунтованість.

Облік на малих підприємствах повинен бути максимально скорочений і спрощений, оскільки, як правило, тут немає чисельного штату працівників, які б займалися виключно веденням обліку. Разом з тим скорочення і спрощення обліку на малому підприємстві можливе лише до певної межі, яка забезпечує виконання його інформаційної і контрольної функцій.

Сукупність первинного, поточного та узагальнюючого обліку дозволяє розглядати бухгалтерський облік на підприємствах малого бізнесу як технологічний процес.

Як бачимо (рис. 5.1) обов'язковою умовою чіткої організації бухгалтерського обліку на малих підприємствах є забезпечення відображення кожної господарської операції у відповідних документах, реєстрах, формах фінансової звітності.

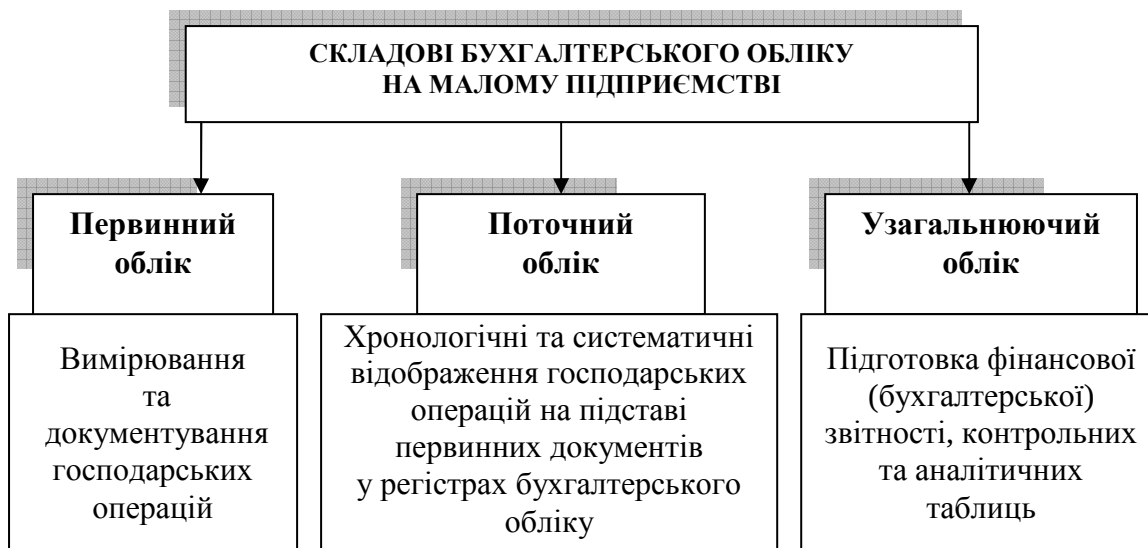


Рис. 5.1. – Бухгалтерський облік малого підприємства як технологічний процес

На малих підприємствах доцільно застосовувати ведення нагромаджувальних документів, які дозволяють проводити записи однорідних господарських операцій в міру їх здійснення на протязі місяця чи іншого періоду [21].

На етапі узагальнення даних поточного обліку головним бухгалтером здійснюється підготовка фінансової звітності для подання до відповідних державних органів, а також складання контрольних та аналітичних таблиць за вимогами власника за спрощеною формою, до складу якої входить Баланс (форма № 1-м), Звіт про фінансові результати (форма № 2-м).

Структура бухгалтерії на малих підприємствах повинна бути функціональною: розподіл обов'язків створюється за функціями персоналу у процесі обробки даних і формування звітності. Такий розподіл дозволяє мати повне уявлення про хід облікових робіт, наближує до об'єктів, що обліковуються, створює умови для оптимізації бухгалтерської праці.

Контрольні питання

1. Чим малі підприємства відрізняються від великих?
2. Якими нормативними документами повинні керуватись малі підприємства для правильного ведення обліку?
3. Який бухгалтерський облік необхідний малому бізнесу?

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 3.
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС: ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ
ПОБУДОВИ ТА СТРУКТУРА

**Тема 6. «Оцінювання і калькуляція в системі
бухгалтерського обліку»**

План теми:

6.1. Оцінювання як елемент методу бухгалтерського обліку

6.2. Калькулювання в системі бухгалтерського обліку

Ключові терміни: сутність та значення вартісної оцінки в бухгалтерському обліку; калькуляція та калькулювання; види калькуляцій.

Література до теми: 2, 13, 15, 18, 19, 20, 24, 25, 26, 27

6.1. Оцінювання як елемент методу бухгалтерського обліку

Оцінка господарських ресурсів (активів) та джерел їх формування (капіталу і зобов'язань) є відправним моментом бухгалтерського обліку і реальною основою його побудови. В основу оцінки ресурсів покладено оптові, роздрібні, середньозважені, розрахункові, облікові та інші ціни.

Теорія бухгалтерського обліку висуває до оцінки основні вимоги, – реальність (адекватність), єдність та цілеспрямованість оцінки. Вони забезпечують правильність відображення усіх об'єктів обліку та вірогідність оцінки.

Оцінка об'єктів обліку (активів, зобов'язань, капіталу, господарських процесів) визначається у відповідних стандартах обліку. Для кожного виду активів, як правило, визначаються декілька ситуацій, в яких здійснюється оцінка активів: оцінка при придбанні (отриманні), оцінка при вибутті, оцінка на дату балансу (на кінець звітного періоду).

Таким чином, оцінка є одним з важливих елементів бухгалтерського обліку – способом вартісного вимірювання усіх видів ресурсів підприємства та джерел їх утворення.

6.2. Калькулювання в системі бухгалтерського обліку

Калькуляція (від англ. calculation) – розрахунково-вартісна методика бухгалтерського обліку, за допомогою якого обраховується собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг). По суті це розрахунок собівартості одиниці продукції або виконаної роботи за встановленою номенклатурою витрат з урахуванням місця їх виникнення та призначення.

Суть калькуляції як елементу методу бухгалтерського обліку полягає в обчисленні у грошовому вираженні витрат підприємства на придбання окремого виду матеріальних цінностей, виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг) і витрат на реалізацію (збут). Тобто, процес калькулювання є нічим іншим, ніж процесом оцінювання результатів господарських процесів: постачання, виробництва, реалізації.

Залежно від тієї ролі, яку відіграє калькулювання собівартості у діяльності підприємств і організацій, зокрема їх економічної ролі, наявності різних показників і видів собівартості та їх призначення у системі економічної інформації розрізняють й різноманітні види калькуляцій. В економічній літературі донині немає єдиної думки щодо складу класифікаційних ознак, згідно з якими можна було б їх вивчати. На практиці застосовуються так і найбільш поширені ознаки, згідно з якими вони класифікуються, табл. 6.1.

Таблиця 6.1. – Класифікація видів калькуляцій [27]

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

Контрольні питання

1. Для чого використовується оцінка?
2. В чому полягає сутність калькулювання? Які є види калькуляцій?

Тема 7. «Бухгалтерський баланс»

План теми:

7.1. Значення бухгалтерського балансу

7.2. Структура балансу як форми фінансової звітності

7.3. Типи змін, що відбуваються в балансі під впливом господарських операцій

Ключові терміни: *значення бухгалтерського балансу; визначення статей за П(С)БО 2 «Баланс», структура форми 1; чотири типи змін у балансі*

Література до теми: 2, 5, 12, 13, 14, 15, 17, 18, 19, 20, 23, 24, 25, 26, 27

7.1. Значення бухгалтерського балансу

У загальному розумінні, баланс – це рівновага. Вперше слово «баланс» у бухгалтерському розумінні було застосовано у першій половині XV століття. Етимологією цього терміну є його утворення від латинських слів “bis” (двічі) і “lanz” (чаша терезів).

Бухгалтерське визначення балансу – це двобічна таблиця, ліва частина якої (*актив*) призначена для відображення ресурсів підприємства, а права (*пасив*) – для відображення джерел їх формування.

Бухгалтерський баланс (далі, Баланс) одночасно входить до складу як річної, так і проміжної звітності. Звітним періодом для складання балансу як форми річної звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально, наростаючим підсумком з початку звітного року. Саме тому Баланс підприємства складається за станом на кінець останнього дня кварталу або року (тобто, на: 31 березня, 30 червня, 30 вересня і 31 грудня).

Відповідальність за складання Балансу покладена на керівника та бухгалтера підприємства.

Значення балансу полягає в тому, що він є:

- ✓ головним джерелом інформації про майновий стан і про фінансовий стан будь-якого суб'єкту господарювання;
- ✓ надійною інформаційною базою для зовнішніх користувачів.

7.2. Структура балансу як форми фінансової звітності

Зміст, форма Балансу та загальні вимоги до розкриття його статей визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс». Структура бухгалтерського балансу підприємства, що рекомендована П(С)БО, є типовою для всіх підприємств, рис. 7.1.

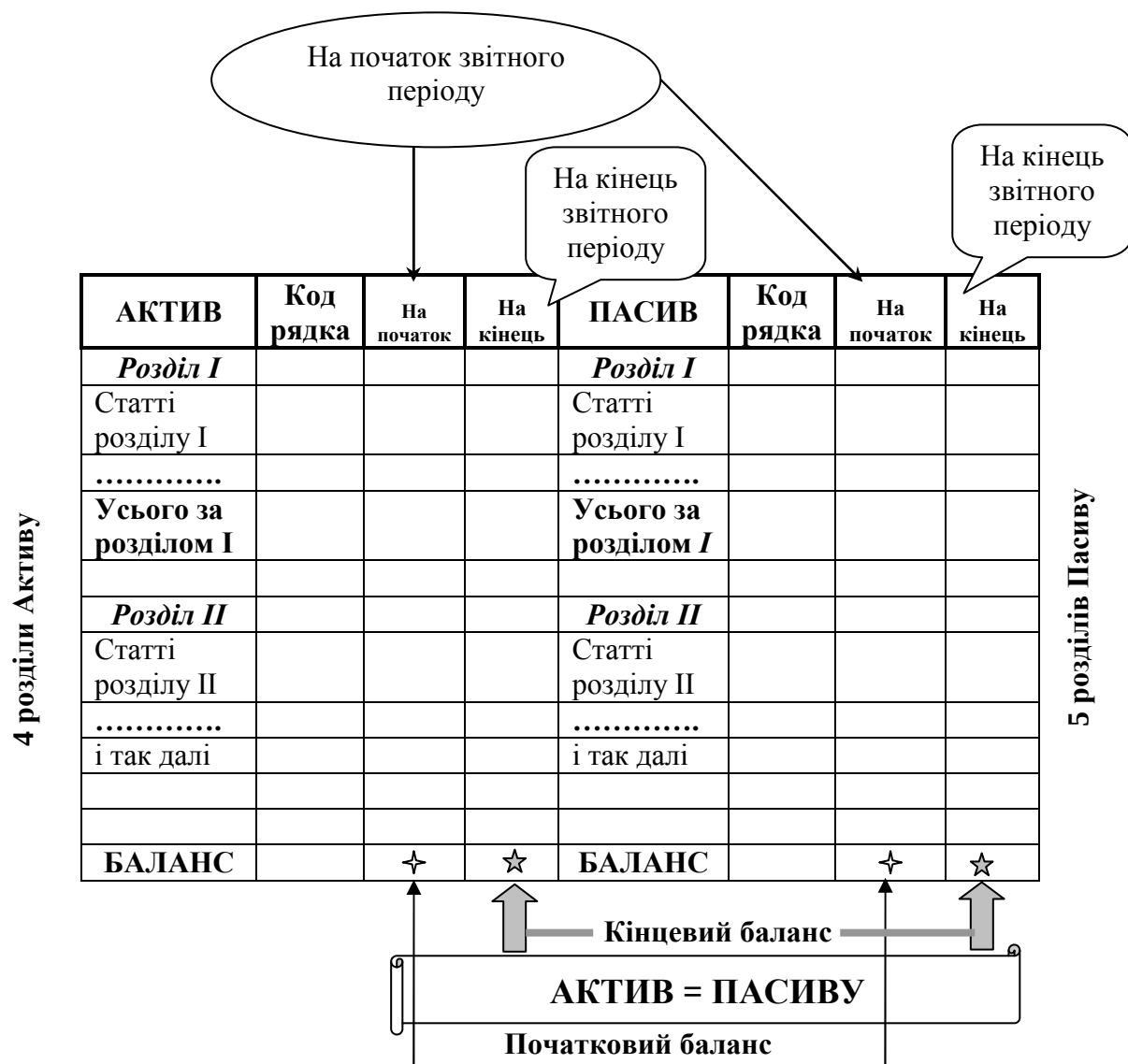


Рис. 7.1 – Складові Балансу підприємства (форми 1)

Слід звернути увагу на те, що статистична форма Балансу підприємства, – форма 1, – містить у собі, так би мовити, «два баланси в одному»: початковий та кінцевий, що дозволяє в аналітичних цілях порівнювати зміни, які відбулись протягом звітного періоду у складі активів (майна), капіталу та зобов'язань підприємства (див. рис. 7.1).

До **активу** Балансу належать статті, які відображають предметний стан майна підприємства (стан його ресурсів/активів) та ступінь ліквідності майна.

До **пасиву** Балансу належать статті, які показують розмір коштів (капіталу), вкладених у господарську діяльність підприємства, а також ступінь терміновості повернення зобов'язань.

Актив завжди дорівнюється пасиву, що витікає з двоїстої характеристики групування ресурсів (див. тему 2, п. 2.1), рис. 7.2.

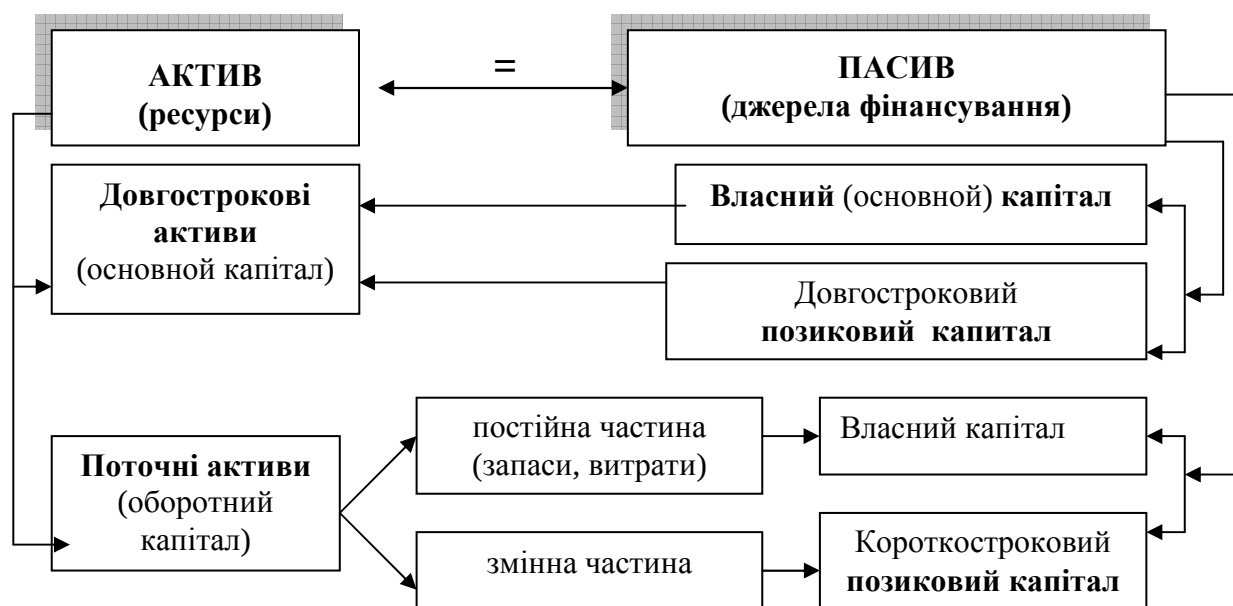


Рис. 7.2 – Взаємозв'язок між активом та пасивом Балансу підприємства

Кожна стаття має свою *оцінку* – грошове вираження.

Загальний підсумок Балансу (суми по рядках 280 і 640) називається *валютою балансу*. Він утворюється поступовим визначенням спочатку підсумків по окремих розділах Балансу, а потім, – складанням між собою підсумків по розділах (в активі та пасиві, окремо).

Формула балансового рівняння:

$$\text{АКТИВ} = \text{ПАСИВ}. \quad (5.1)$$

У свою чергу:

$$\text{ПАСИВ} = \text{ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ} + \text{ЗОБОВ'ЯЗАННЯ}. \quad (5.2)$$

Таким чином:

$$\text{АКТИВ} = \text{ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ} + \text{ЗОБОВ'ЯЗАННЯ}. \quad (5.3)$$

Баланс складається з таких розділів, табл. 7.1.

Таблиця 7.1. – Розділи типової форми Балансу (форми 1)

Актив	Пасив
I. Необоротні активи	I. Власний капітал
II. Оборотні активи	II. Забезпечення таких витрат в платежів
III. Витрати майбутніх періодів	III. Довгострокові зобов'язання
IV. Необоротні активи та групи вибуття	IV. Поточні зобов'язання
	V. Доходи майбутніх періодів

7.3. Типи змін, що відбуваються в балансі під впливом господарських операцій

Кожна господарська операція вносить зміни у дві статті балансу. Це впливає з двоїстого характеру операції (умовно кажучи, вона завжди показує, що сталося з її сумою: «де вона мала бути спочатку» та де «опинилась потім»). Господарські операції за характером змін, які вони спричиняють у складі засобів і джерел їх формування, поділяють на чотири типи.

I. Активна стаття збільшується за рахунок зменшення активної ж статті.

II. Пасивна стаття збільшується за рахунок зменшення пасивної ж статті.

III. Активна стаття збільшується і одночасно збільшується пасивна стаття.

IV. Активна стаття зменшується і одночасно зменшується пасивна стаття.

Причому, жодний із зазначених типів впливу *ніколи не може призвести до порушення рівноваги у Балансі*.

Контрольні питання

1. Для чого необхідний в обліку балансовий метод?
2. Яку структуру має Баланс підприємство відповідно до П(С)БО 2?
3. Що таке «формула балансового рівняння»?
4. Яким чином повинні господарські операції впливати на Баланс, щоб зберігалась рівновага між його активною і пасивною частинами?

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 4. ПРИЙОМИ, ЩО СТОСУЮТЬСЯ ПЕРВИННОГО СПОСТЕРЕЖЕННЯ, ПОТОЧНОГО ГРУПУВАННЯ, СИСТЕМАТИЗАЦІЇ ТА ПІДСУМКОВОГО УЗАГАЛЬНЕННЯ

Тема 8. «Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис»

План теми:

- 8.1. Бухгалтерські рахунки, їх побудова
- 8.2. Класифікація бухгалтерських рахунків
- 8.3. Використання Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій
- 8.4. Сутність подвійного запису як елементу методу бухгалтерського обліку

Ключові терміни: *сутність бухгалтерських рахунків; класифікація рахунків відповідно до Балансу (активні і пасивні, балансові і позабалансові); початкові/кінцеві сальдо та їх визначення; дебетові і кредитові обороти; розширена класифікація рахунків; План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція щодо його застосування; використання подвійного запису*

Література до теми: 8, 9, 12, 13, 15, 17, 19, 20, 22, 23, 24, 25, 26, 27

8.1. Бухгалтерські рахунки, їх побудова

Бухгалтерський баланс не пристосований для поточного відображення господарських операцій. Тому для цього застосовують *рахунки бухгалтерського обліку* – спосіб групування господарських операцій за економічно однорідними ознаками з метою систематичного контролю за наявністю та зміною ресурсів і джерел їх формування у процесі господарської діяльності.

За формою бухгалтерський рахунок – це таблиця, лівий бік якої називається «дебет» (лат. – «він винний»), правий – «кредит» (лат. – «він вірить»).

По відношенню до Балансу рахунки, в першу чергу, поділяються на активні і пасивні.

Кожний активний/пасивний рахунок має таку структуру: назва рахунку, залишки на початок періоду (початкове сальдо), оборот (надходження чи вибуття коштів – це їх рух), залишки на кінець періоду (кінцеве сальдо).

Відкрити рахунок означає вписати в нього суму початкового залишку, який називається "*сальдо*". Його записують з того боку рахунку, де цей об'єкт обліку відображається у Балансі: збільшення активів, відповідно, відображають за дебетом, а збільшення капіталу та зобов'язань – за кредитом. *Сальдо кінцеве* – це різниця між початковими залишками за дебетом (чи кредитом) рахунку з урахуванням змін (оборотів) на рахунку протягом звітного періоду, рис. 8.1.

Назва активного рахунку		Назва пасивного рахунку	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо початкове (д)			Сальдо початкове (к)
Оборот (д) ↑	Оборот (к) ↓	↓ Оборот (д)	↑ Оборот (к)
Сальдо кінцеве (д)			Сальдо кінцеве (к)

$$\text{Сальдо кінцеве (А)} = \text{Сальдо початкове (д)} + \text{Оборот (д)} - \text{Оборот (к)}$$

$$\text{Сальдо кінцеве (П)} = \text{Сальдо початкове (к)} + \text{Оборот (к)} - \text{Оборот (д)}$$

Рис. 8.1 – Структура активних і пасивних рахунків та визначення їх кінцевих сальдо

Дебетова частина активних рахунків використовується для відображення збільшення сум по них, тоді як кредитова частина цих рахунків застосовується виключно для відображення витрачання коштів по них. У пасивних рахунків все відбувається навпаки, див. рис. 8.1.

Якщо сальдо кінцеве на будь-якому рахунку дорівнюється «0», то кажуть про «закриття» цього рахунку.

Таким чином, активні і пасивні рахунки побудовані в бухгалтерському обліку за «дзеркальним» принципом.

8.2. Класифікація бухгалтерських рахунків

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку дає змогу ясно зрозуміти зміст рахунків, забезпечує чітке користування ними у практичній роботі, рис. 8.2.

Одним з найбільш значущих є *групування бухгалтерських рахунків за ступенем їхньої деталізації: синтетичні та аналітичні*.

Синтетичні рахунки – це балансові рахунки, що узагальнюють облік господарської діяльності підприємства. Вони призначені для обліку інформації в узагальненому вигляді, в грошовому вимірнику.

Для детальної характеристики об'єктів бухгалтерського обліку синтетичних рахунків не вистачає: для цього використовуються *аналітичні рахунки*, які відкриваються до синтетичних рахунків, та у яких, окрім грошового вимірника, використовуються також й інші (натуральні й трудові) вимірники.

Класифікація рахунків по відношенню до бухгалтерського балансу диктує структуру рахунків, пов'язує їх з класифікацією об'єктів і вказує відповідність до статей балансу: активні, пасивні або активно-пасивні.

Групування господарських засобів та їх джерел, господарських процесів та результатів діяльності здійснюється відповідно до їх економічного змісту. Тож, *класифікація бухгалтерських рахунків за економічним змістом* показує, що обліковується на даному рахунку, які об'єкти бухгалтерського обліку відображаються на ньому, тобто надає відомості, що характеризують стан і зміни об'єкта, який обліковується, рис. 8.3 і 8.4.

Не менш значущою є також і *класифікація рахунків за призначенням і структурою*, яка відображає зміст записів у дебеті/кредиті рахунка і залишку по ньому, тобто показує, для яких потреб призначені ті чи інші рахунки та як вони побудовані, рис. 8.5. За цією класифікацією виділяють п'ять груп рахунків: основні; операційні; регулюючі; результативні; позабалансові.

Як відбувається групування рахунків за Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій в Україні розглянемо детальніше далі.

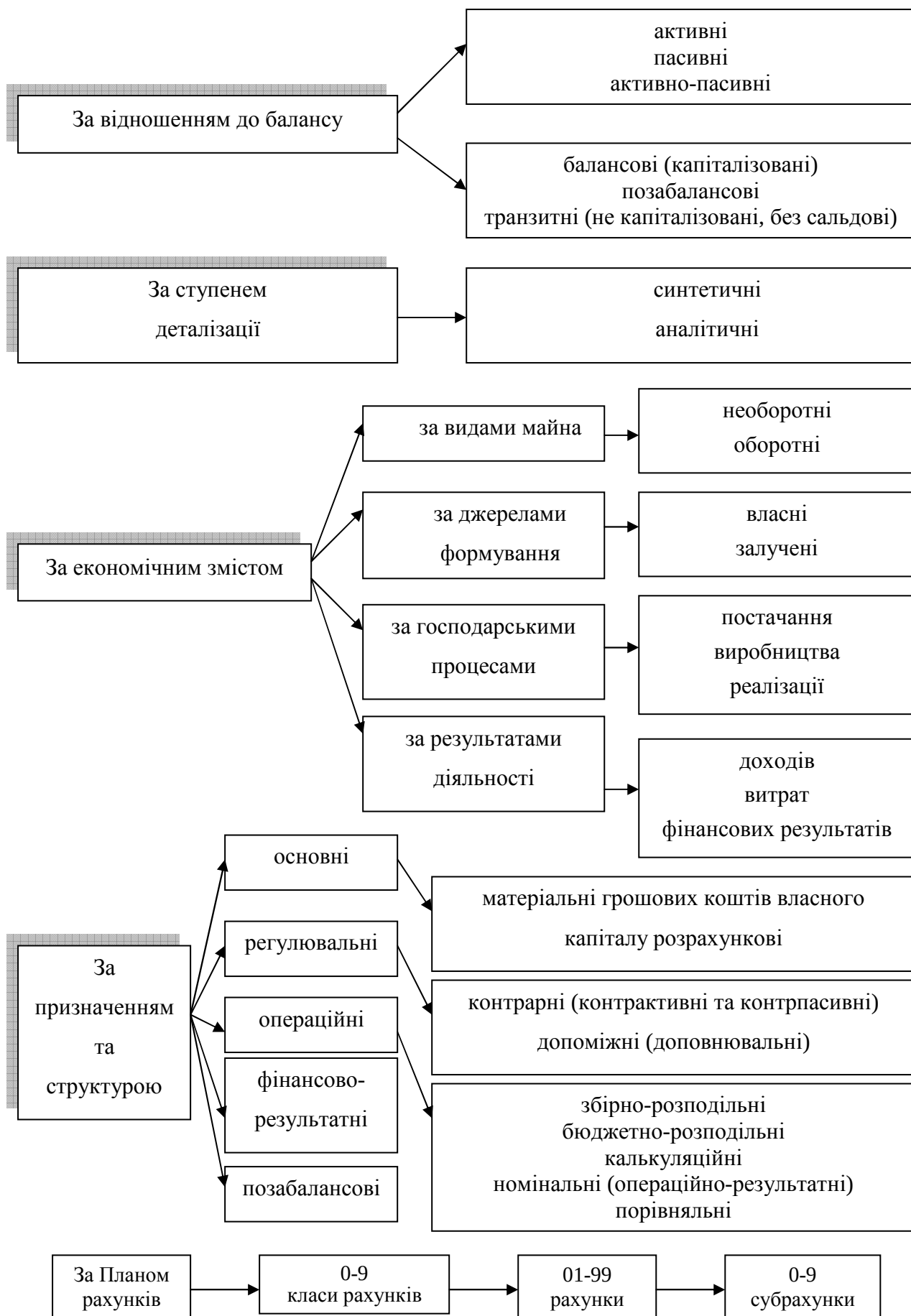


Рис. 8.2 – Загальна класифікація рахунків у бухгалтерському обліку



Рис 8.3 – Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом: ресурси

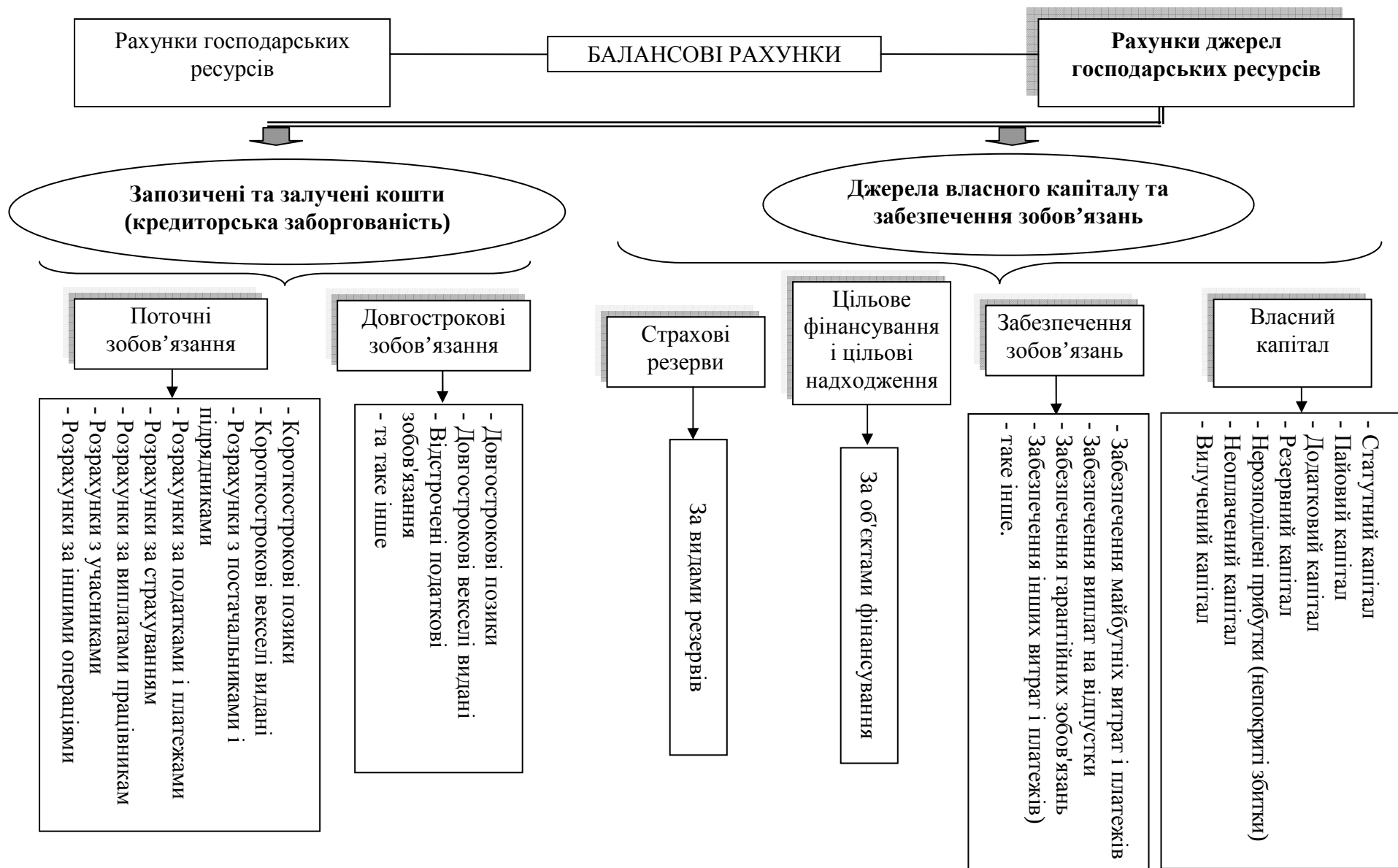


Рис 8.4 – Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом: джерела ресурсів

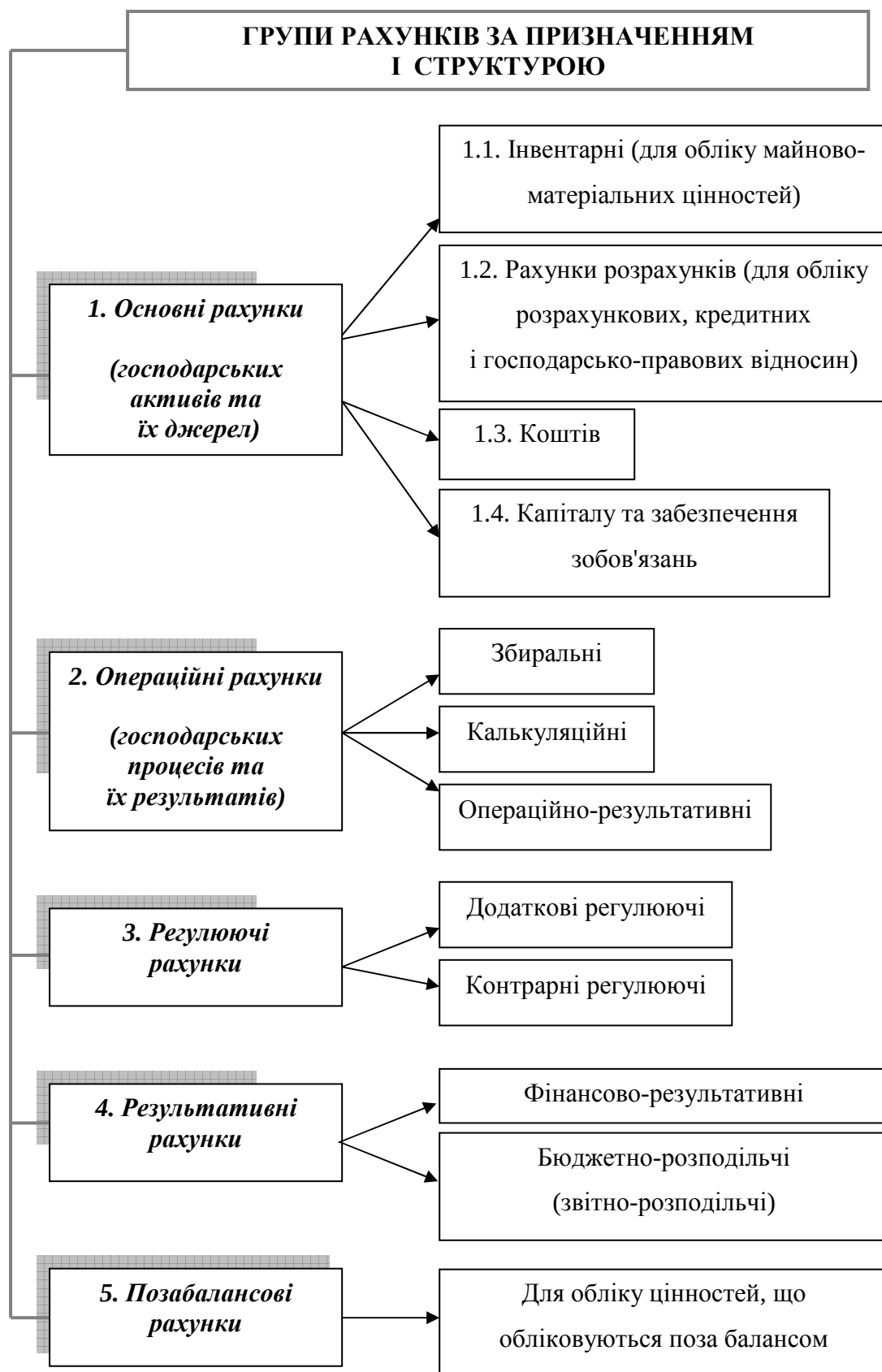


Рис. 8.5 – Рахунки бухгалтерському обліку за призначенням і структурою

8.3. Використання Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

Бухгалтерський облік є своєрідною мовною інформаційною системою. Тож, як мовний засіб, він повинний бути зручним і компактним. Для цього, усі рахунки, які застосовуються у бухгалтерському обліку, повинні бути уніфіковані, а їхні назви – закодовані. Це можливо завдяки використанню відповідного класифікатора, який є одночасно й шифратором інформації щодо рахунків, – Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі, План рахунків).

План рахунків – це систематизований перелік найменувань і кодів рахунків і субрахунків бухгалтерського обліку, які використовують для відображення діяльності підприємства, установи, організації.

План рахунків бухгалтерського обліку використовують усі суб'єкти, що здійснюють господарську діяльність. Однак, банківські та бюджетні установи через наявні галузеві особливості використовують специфічні Плани рахунків.

Він складається з 10 класів рахунків, з яких 9 класів є балансовими рахунками (1 "Необоротні активи"; 2 "Запаси"; 3 "Кошти, розрахунки та інші активи"; 4 "Власний капітал та забезпечення зобов'язань"; 5 "Довгострокові зобов'язання"; 6 "Поточні зобов'язання"; 7 "Доходи і результати діяльності"; 8 "Витрати за елементами"; 9 "Витрати діяльності"), а останній «0» – позабалансові рахунки.

Усі синтетичні рахунки в ньому мають двозначний код, а субрахунки до них – трьохзначну систему кодування. Синтетичні рахунки є рахунками першого порядку, субрахунки – другого. Перша цифра коду визначає клас рахунків, друга – порядковий номер синтетичного рахунка у класі рахунків, третя – порядковий номер субрахунка.

8.4. Сутність подвійного запису як елементу методу бухгалтерського обліку

Метод подвійного запису полягає в одночасному відображенні суми господарської операції за дебетом одного балансового рахунку й кредитом іншого (тобто, утворюється бухгалтерське проведення):

$$\left. \begin{array}{l} \text{Дебет} \quad - \text{рахунок А} \\ \text{Кредит} \quad - \text{рахунок В} \end{array} \right\} \text{Сума господарської операції.}$$

Це впливає з двоїстого характеру кожної операції.

Виключення складає відображення операцій на позабалансових рахунках: кожна операція відображається тільки за дебетом (чи кредитом) лише одного позабалансового рахунка. Характерною рисою позабалансових рахунків є їх не належність до складу активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та результатів діяльності підприємства. Вони використовуються виключно для відображення чужого майна або чужих зобов'язань.

Щоб складати бухгалтерські проведення за господарськими операціями слід використовувати не тільки План рахунків бухгалтерського обліку, але й Інструкцію щодо застосування Плану рахунків [8; 9].

Контрольні питання

1. Яку структуру мають рахунки у бухгалтерському обліку?
2. За якими ознаками можлива класифікація рахунків?
3. Як класифікуються рахунки бухгалтерського обліку за економічним змістом?
4. Що таке «класифікація рахунків за призначенням та структурою»?
5. Для чого слід використовувати План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцію щодо його застосування?
6. Як слід складати бухгалтерські проведення?

Тема 9. «Документація, інвентаризація»

План теми:

9.1. Документація господарських операцій, її суть і значення

9.2. Інвентаризація як спосіб первинного спостереження в обліковому процесі

Ключові терміни: значення документації; класифікація документів в бухгалтерському обліку; характеристика реквізитів; первинні та зведені документи; інвентаризація

Література до теми: 2, 6, 10, 11, 12, 14, 17, 18, 19, 20, 24, 25, 26, 27

9.1. Документація господарських операцій, її суть і значення

Документація відіграє вкрай важливу роль в управлінні діяльністю підприємства, рис. 9.1.

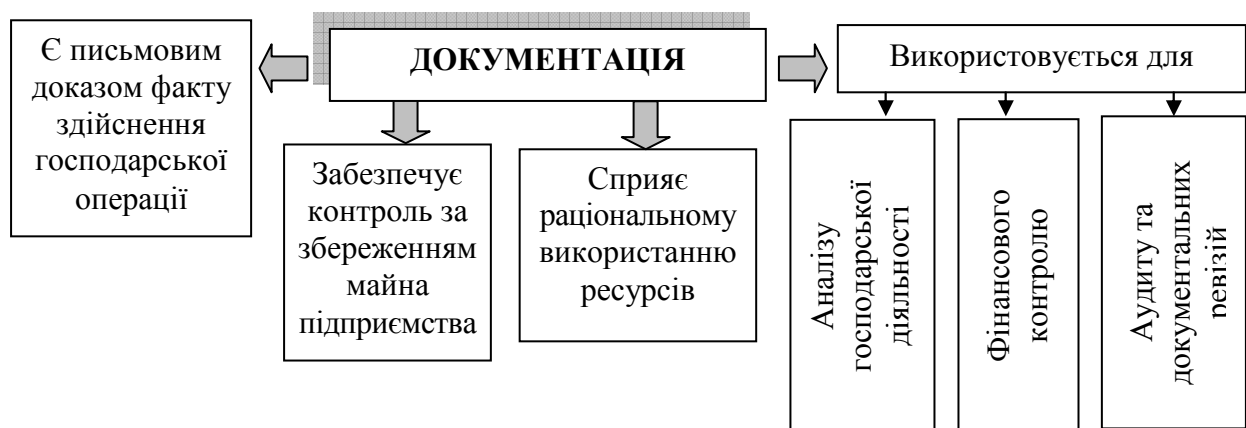


Рис. 9.1 – Роль документації в управлінні діяльністю підприємства

Документація – це спосіб оформлення господарських операцій відповідними документами, призначеними для первинного спостереження за господарськими операціями як обов'язкова умова відображення їх в обліку.

Сутність бухгалтерських документів полягає в тому, що вони, фіксуючи факти здійснення господарських операцій, є основою для їх реєстрації та бухгалтерського обліку, в цілому. Від якості оформлення документів залежать повнота й вірогідність показників обліку та звітності.

Відповідно до Положення про документальне забезпечення записів бухгалтерського обліку первинні документи мають бути складені в момент здійснення господарських операцій або одразу після їх завершення [6].

Первинний документ складають під час виконання господарської операції чи одразу після її завершення, а *зведений* – на основі кількох первинних документів (для отримання узагальнених даних). Документи складають на бланках типових форм, затверджених Міністерством фінансів і Міністерством статистики України, або на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами та відомствами України. Форма документа має бути простою, зручною й такою, що характеризує відповідну операцію, задовольняючи вимоги оперативного, бухгалтерського й статистичного обліку.

Основні вимоги до складання документів: своєчасність складання; вірогідність показників; правильність оформлення; заповнення всіх реквізитів.

Уніфікація документів – це розробка єдиних форм документів для оформлення однотипних господарських операцій. *Стандартизацією* називають встановлення для бланків однотипних документів однакового найраціональнішого розміру та форми з певним розміщенням відповідних реквізитів.

Реквізити – це показники, які характеризують сутність господарської операції. Основні реквізити є в кожному документі, а додаткові – притаманні окремим документам.

Правильному складанню й використанню документів в обліку сприяє їх класифікація. Так, наприклад, *залежно від змісту господарських операцій*, які підлягають документуванню, *первинні документи* поділяють на *грошові, матеріальні та розрахункові*.

В обліку використовується й багато різних облікових реєстрів для хронологічного і системного обліку господарських операцій, а також для узагальнення процесів господарської діяльності в різних економічних групах. Усі ці реєстри мають свою класифікацію (тема 10, п. 10.1).

Документообіг – це рух документів з моменту їх складання чи держання від інших підприємств до передавання на зберігання в архів після здійснення певних записів в облікових реєстрах.

Основні етапи документообігу: складання й оформлення документа; прийняття документа бухгалтерією; рух документа відділами; передавання документа для обробки засобами обчислювальної техніки й повернення назад; передавання документа в архів на зберігання.

9.2. Інвентаризація як спосіб первинного спостереження в обліковому процесі

Інвентаризація – елемент методу бухгалтерського обліку, за допомогою якого забезпечується наявність облікових даних про ресурси підприємств.

Інвентаризація активів і зобов'язань підприємства регламентується законодавчо. За повнотою охоплення об'єктів інвентаризацію буває:

- *повна*, яка передбачає суцільну перевірку всього майна підприємства та стану розрахункових відносин:
- *часткова* – передбачає перевірку окремих видів ресурсів, рис. 9.2.

За характером виокремлюють інвентаризацію:

- *планову* інвентаризацію здійснюють за завчасно складеним планом;
- *позапланову* – за розпорядженням керівника в разі пожежі чи стихійного лиха, а також на вимогу слідчих органів.

Порядок здійснення інвентаризації.

1. Наказом або розпорядженням керівника призначається інвентаризаційна комісія в такому складі: спеціаліст з певної групи товарів; представник бухгалтерії; представник адміністрації; матеріально-відповідальна особа.

2. Інвентаризацію здійснюють на перше число для полегшення звірення фактичних даних з обліковими.

3. Інвентаризаційна комісія показує матеріально-відповідальній особі Наказ або розпорядження про здійснення інвентаризації.

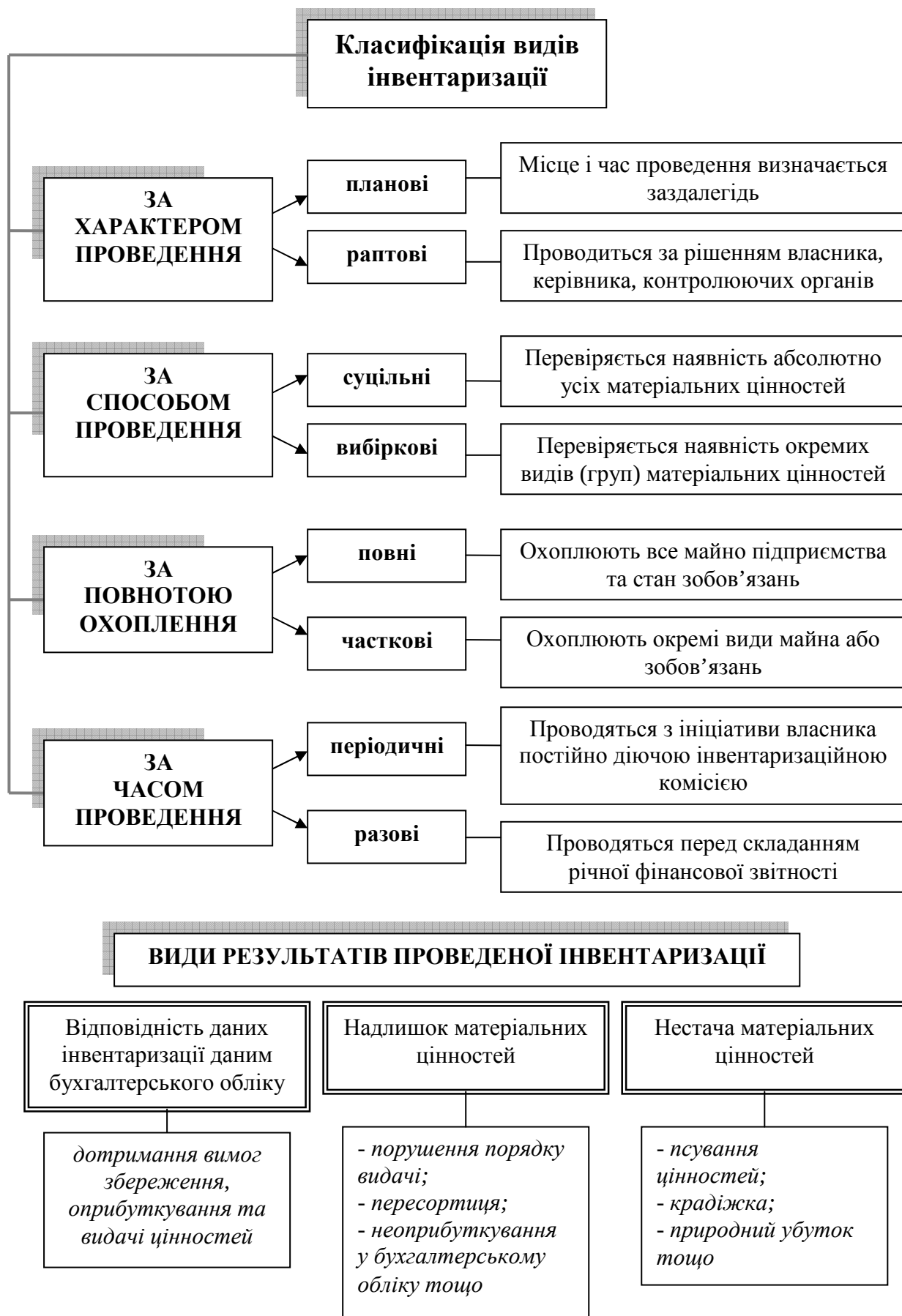


Рис. 9.2 – Види інвентаризації та її результатів

4. Матеріально відповідальна особа складає товарно-матеріальний звіт на момент інвентаризації і дає підписку про те, що всі документи з надходження та вибуття цінностей включено у звіт і жодних оприбуткованих та неописаних цінностей у неї немає.

5. За наявності каси, інвентаризацію починають зі зняття залишків у ній.

6. Інвентаризацію здійснюють за кожним місцем зберігання цінностей у присутності матеріально-відповідальної особи.

7. Результати фіксують в інвентаризаційних відомостях або актах (у трьох ідентичних примірниках).

8. Якщо протягом дня інвентаризацію не закінчено, приміщення зачиняють і пломбують; при цьому ключ залишається в матеріально-відповідальній особі, а засіб пломбування – у голови комісії.

9. По закінченні інвентаризації на основі інвентаризаційних відомостей і облікових даних складають порівняльну відомість.

10. Після інвентаризації здійснюють вибіркиму перевірку цінностей, результати якої оформлюють актом повторної перевірки.

11. У разі виявлення розбіжностей з даними обліку здійснюють повторну інвентаризацію.

Результати інвентаризації оформлюють у вигляді бухгалтерських записів. За даними порівняльної відомості, а також Акта результатів інвентаризації лишки, виявлені під час перевірки, оприбутковують.

При виявленні нестачі окремо розглядаються варіанти щодо можливості їх списання.

Контрольні питання

1. Яку роль виконують первинні документи у бухгалтерському обліку?
2. Для чого використовується стандартизація та уніфікація документів первинного обліку? Якими нормативними документами це врегульовується?
3. Що таке документообіг?
4. Як здійснюється інвентаризація ресурсів підприємства?

Тема 10. «Облікові реєстри, техніка, форми та організація обліку на підприємствах»

План теми:

- 10.1. Облікові реєстри: їх сутність, значення, види
- 10.2. Загальна характеристика форм бухгалтерського обліку
- 10.3. Способи виправлення помилок в бухгалтерському обліку

Ключові терміни: класифікація записів; класифікація облікових реєстрів; форми організації документування обліку: Журнально-ордерна, спрощена, меморіально-ордерна, комп'ютеризована; способи виправлення помилок в обліку

Література до теми: 2, 6, 11, 13, 14, 15, 17, 18, 19, 20, 23, 24, 25, 26, 27

10.1. Облікові реєстри: їх сутність, значення, види

Якщо первинні документи є первинними доказами бухгалтерського обліку, то облікові реєстри – його вторинні докази.

Будь-який документ може бути вилучений у підприємства тільки за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень. Посадова особа підприємства має право в присутності представників органів, якими здійснюється вилучення, зняти копії документів, що вилучаються. У цьому випадку обов'язковим є складання переліку документів, що вилучаються (у порядку, встановленому законодавством).

Облікові реєстри – це листи, пристосовані для реєстрації та групування в них даних про наявність ресурсів і операції з ними, зафіксованих первинними носіями інформації.

Усі реєстри бухгалтерського обліку повинні мати: назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища, підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, що брали участь у їх складанні. *Господарські операції повинні бути відображені в облікових реєстрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.* Записи можуть здійснюватись у різний спосіб, рис. 10.1.

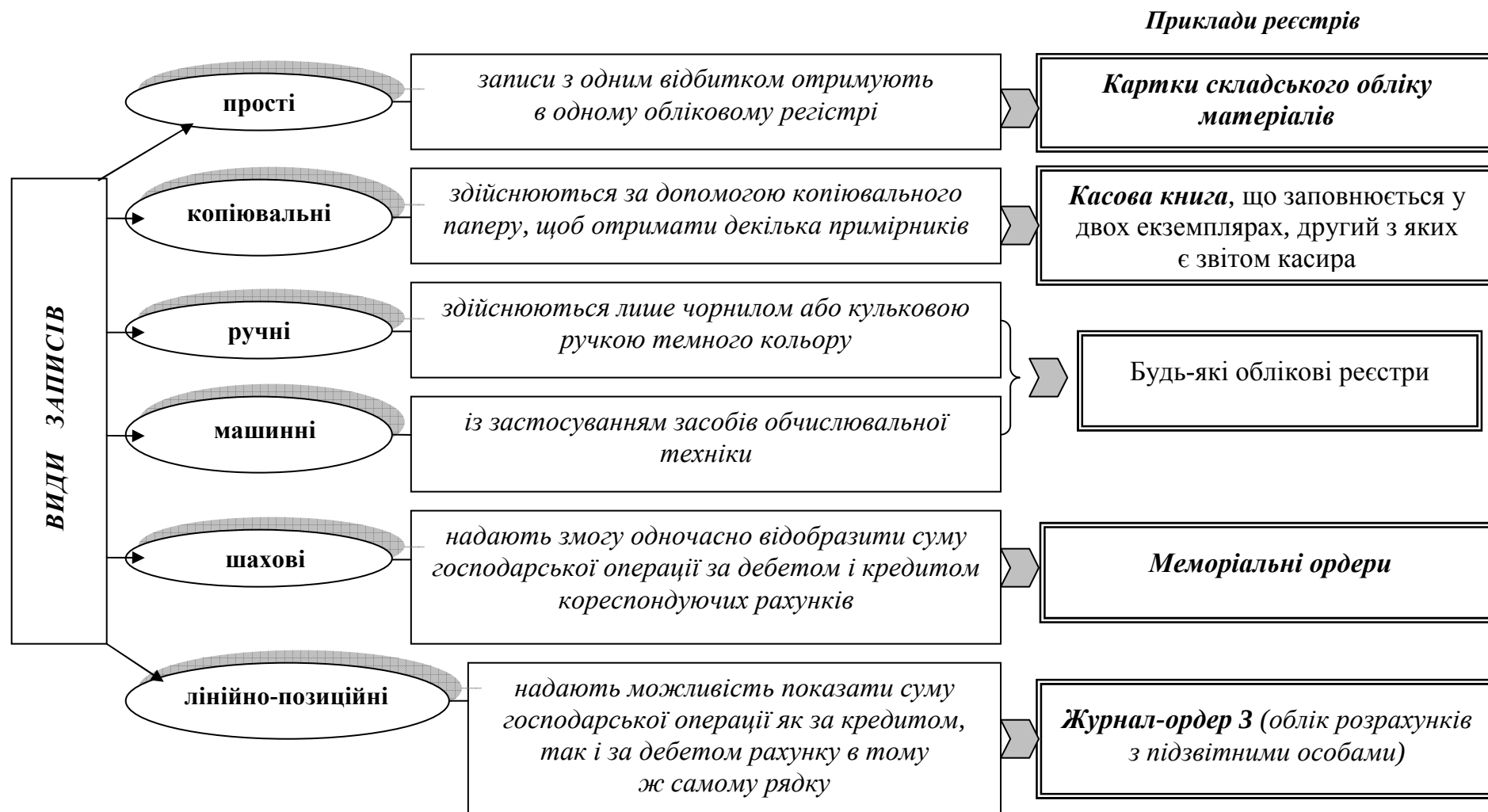


Рис. 10.1 – Види записів в облікових реєстрах

Порядок ведення реєстрів та здійснення записів у них визначається головним бухгалтером підприємства.

Класифікація бухгалтерських реєстрів є значною, табл. 10.1.

Таблиця 10.1 – Класифікація бухгалтерських реєстрів

Ознака	Види реєстрів	Загальна характеристика
<i>За обсягом інформації</i>	Синтетичного обліку	Відрізняються між собою ступенем деталізації даних
	Аналітичного обліку	
<i>В залежності від характеру записів</i>	Хронологічні	Записи робляться у міру надходження документів, без попереднього їх групування
	Систематичні	Реєстрація господарських операцій відбувається за певними ознаками
	Комбіновані	Однчасне поєднання хронологічних і систематичних реєстрів
<i>За зовнішнім виглядом</i>	Бухгалтерські книги	Використовують для відображення даних про окремі господарські операції
	Картки	Це таблиці спеціальної форми: містять постійні реквізити, які характеризують об'єкти обліку, та зберігаються у спеціальних картотеках
	Окремі листи (відомості)	Це бланки різного формату зі спеціальним графленням для ведення як аналітичного, так і синтетичного обліку
<i>За побудовою</i>	Односторонні	Надають дані про господарську операцію, суму якої відображають лише за дебетом або за кредитом певного рахунку
	Двосторонні	Складаються з двох частин: з одного боку відображається інформація про дебетові обороти на рахунку, з другого – про кредитові обороти на цьому ж рахунку
	Багатографні	Обороти за дебетом / за кредитом деталізуються шляхом розподілу графи на декілька
	Шахові	Записи роблять у клітинці, що розташована на перетині стовпчика і рядка таблиці, які, в свою чергу, відповідають дебетовому і кредитовому обороту на відповідних рахунках

10.2. Загальна характеристика форм бухгалтерського обліку

Під *формою бухгалтерського обліку* треба розуміти певну систему взаємопов'язаних облікових реєстрів, послідовність способів ведення облікових записів. Форму визначають зовнішній вигляд реєстрів та їх структура, взаємозв'язок реєстрів синтетичного й аналітичного обліку тощо.

На підприємствах України традиційно застосовуються наступні форми ведення бухгалтерського обліку:

- Журнально-ордерна;
- спрощена форма (для підприємств із невеликою кількістю господарських операцій);
- меморіально-ордерна;
- автоматизована (її різновид, – комп'ютеризована форма).

Найбільше поширення одержала *Журнально-ордерна форма* обліку, що найчастіше використовується на великих підприємствах, із значними обсягами господарських операцій. Вона заснована на використанні шахового принципу реєстрації та накопичення даних за кожен звітний період, у хронологічному і систематичному порядку одночасно.

Журнально-ордерна форма обліку включає такі облікові реєстри: Журнали-ордери (побудовані за кредитовою ознакою), Відомості (побудовані за дебетовою ознакою), допоміжні таблиці та Головну книгу, рис. 10.2.

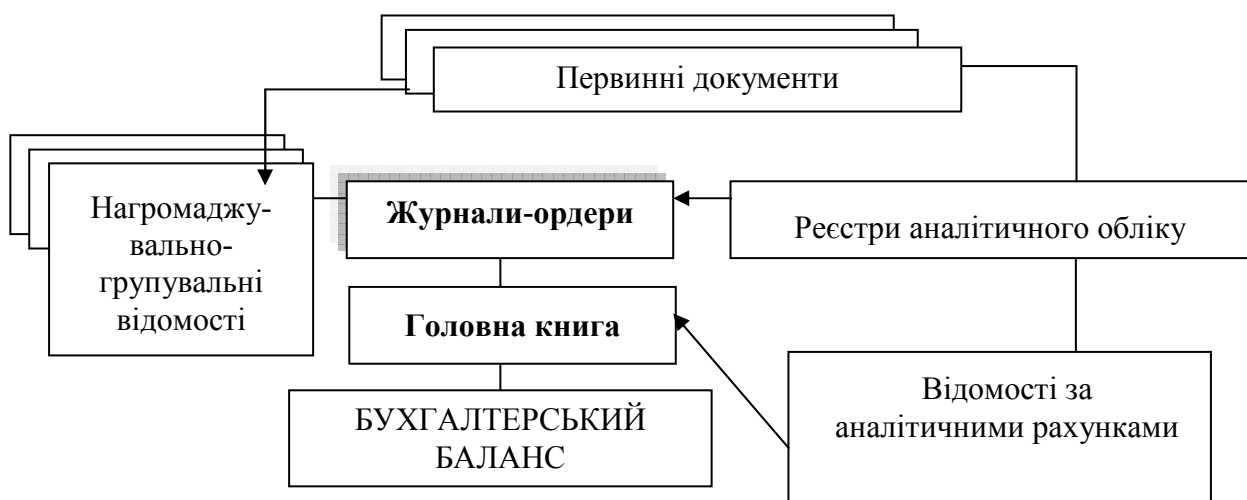


Рис. 10.2 – Схема реєстрації даних при Журнально-ордерній формі

Ця форма обліку може використовуватися у двох варіантах: з повним набором реєстрів та за скороченою Журнально-ордерною формою (для невеликих підприємств).

Підприємства малого бізнесу, як вже йшлося вище (див. тему 5), не мають необхідності застосовувати трудомістський облік, тож для них законодавство передбачає спрощення бухгалтерського обліку і скорочення кількості показників у фінансовій звітності: такі підприємства застосовують *спрощену форму* обліку, рис. 10.3.

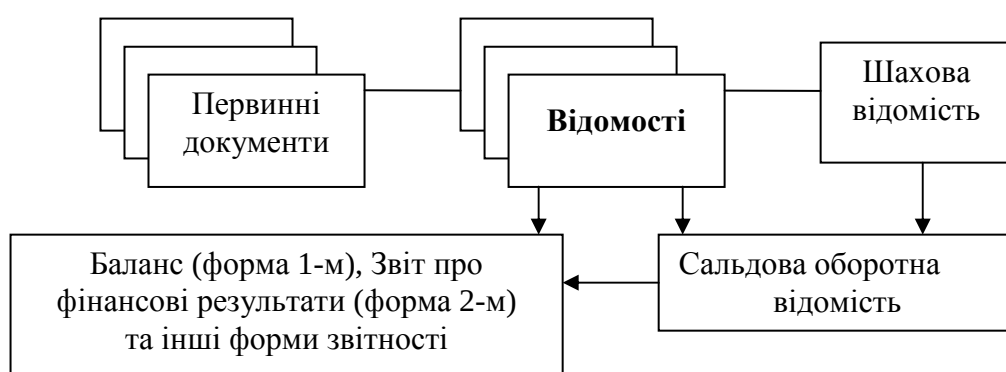


Рис. 10.3 – Схема реєстрації даних при спрощеній формі обліку

При цій формі ведення бухгалтерського обліку кожна операція записується у двох Відомостях одночасно: в одній за дебетом рахунка із зазначенням кредитуємого рахунка, в іншій, – за кредитом, із зазначенням рахунка який дебетується.

Основою *меморіально-ордерної форми* обліку є документи бухгалтерського оформлення, – меморіальні ордери, – призначення яких полягає в тому, щоб оформити бухгалтерські записи за кореспондуючими рахунками (скласти бухгалтерські проведення).

Меморіальні ордери складаються у міру здійснення господарських операцій безпосередньо на підставі первинних виправдовувальних документів, де відбиваються однорідні господарські операції підприємства наростаючим підсумком за весь звітний період.

Приклад оформлення меморіального ордера наведено у табл. 10.2.

Таблиця 10.2 – Меморіальний ордер № 1 з обліку касових операцій
(рахунок 30 «Каса»)

Зміст операції	Кореспондуючий рахунок		Сума, грн.
	дебет	кредит	
Отримано в касу:			
- від реалізації продукції	30	703	4 300
- готівка з поточного рахунку	30	31	8 500
РАЗОМ за приходом			12 800
Видано з каси:			
- заробітна плата	661	30	7 500
- у підзвіт на відрядження	372	30	300
- здана готівка на поточний рахунок	31	30	1 000
РАЗОМ за витратами			8 800
УСЬОГО			4 000

10.3. Способи виправлення помилок в бухгалтерському обліку

При заповненні облікових реєстрів можуть виникати помилки. Щодо цього можуть бути різні причини: за рахунок людського фактора (внаслідок втоми, описки, недбалості працівника), несправності комп'ютера тощо.

Коротко охарактеризуємо основні способи виправлення наявних помилок.

Коректурний спосіб виправлення помилок: неправильний запис закреслюють однією рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильну суму або текст. Виправлення помилки має бути застережене надписом "Виправлено" і підтверджене підписом: в первинному документі, – особи, що підписала документ, в обліковому реєстрі – особи, що зробила виправлення, із зазначенням дати.

Спосіб «червоне сторно» – неправильний бухгалтерський запис роблять повторно у тій самій кореспонденції рахунків, що і помилковий запис, але червоним кольором (це означає від'ємні числа). Тож, суми, що записані червоним – анулюються (віднімаються). Одночасно звичайним чорнилом роблять другий запис із зазначенням правильної кореспонденції рахунків і суми.

Контрольні питання

1. Яка класифікація застосовується щодо облікових реєстрів?
2. Які є форми щодо застосування системи реєстрів?

Тема 11. «Фінансова звітність»

План теми:

11.1. Класифікація звітності підприємств

11.2. Склад фінансової звітності і вимоги до її складання

Ключові терміни: класифікація звітності підприємства; склад фінансової звітності; нормативно-правові акти щодо складання і надання користувачам фінансової звітності

Література до теми: 2, 5, 7, 13, 15, 17, 18, 19, 20, 23, 24, 25, 26, 27

11.1. Класифікація звітності підприємств

Складання звітності є заключним етапом всього облікового процесу. Тож, під *звітністю* розуміють систему зведених показників, які характеризують діяльність підприємства, в цілому, за певний період.

За підсумками роботи на підприємстві складаються різні види та форми звітності, які можна згрупувати за певними ознаками, рис. 11.1.

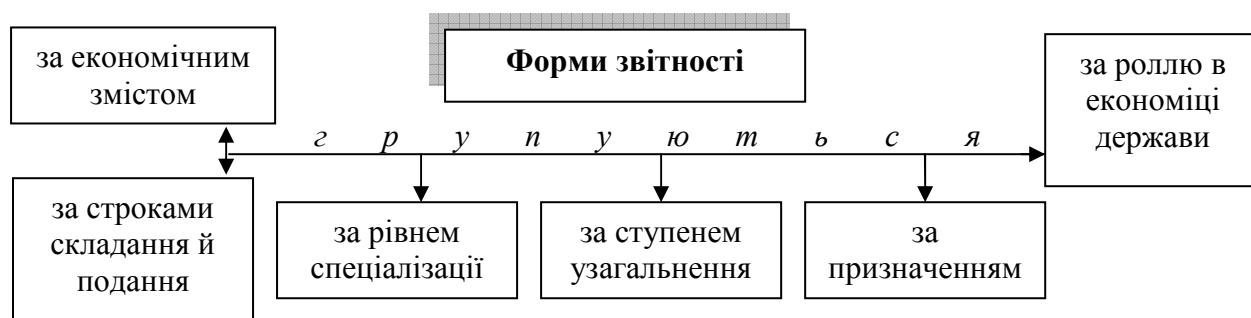


Рис. 11.1 – Ознаки, за якими можна групувати форми звітності

За економічним змістом відповідно до видів господарського обліку (див. тему 1, п. 1.1) звітність можна поділяти на такі види:

✓ оперативна – така, що характеризує окремі фрагменти діяльності підприємства і використовується для потреб поточного управління (контролю); їй властиве застосування усіх вимірників (натуральних, трудових, грошових); прикладом такої звітності є звіт касира про рух готівки в касі;

✓ статистична – призначена для статистичного вивчення господарської діяльності окремих підприємств, галузей економічної діяльності, економіки України в цілому; завдяки її даним формуються важливі макроекономічні показники розвитку нашої держави; форми такої звітності уніфіковані і регламентовані державними органами (наприклад, Державним комітетом статистики України, далі, – Держкомстат України); при її складанні не заборонено використання усіх видів облікових вимірників;

✓ податкова – така, що характеризує стан зобов'язань підприємства, пов'язаних із нарахуванням і сплатою податків й інших обов'язкових платежів; подається до органів податкової служби і позабюджетних фондів;

✓ бухгалтерська – складається на підставі даних синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку, підтверджується первинними документами, використовує дані оперативної та статистичної звітності; вимірник – грошовий.

За визначенням, яке містить П(С)БО 1, *бухгалтерська звітність* є звітністю, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів [5]. Інші види групування форм звітності представимо в узагальненому вигляді. Для цього складемо відповідну таблицю, табл. 11.1.

Система звітності, яка склалась в Україні, дозволяє отримувати всі необхідні дані для оцінки діяльності підприємств різних галузей господарства, незалежно від їхніх форм власності та організації.

11.2. Склад фінансової звітності і вимоги до її складання

Відповідно до чинного законодавства, *фінансова звітність* – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Основними нормативними документами щодо визначення, порядку складання і надання користувачам фінансової звітності в Україні є: Закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Положення (стандарти) бухгалтерського обліку №№ 1-6 [2; 5].

Таблиця 11.1 – Класифікація звітності підприємства

Класифікаційна ознака	Звітність (вид)	Загальна характеристика виду звітності
1. <i>Строки складання та подання</i>	Річна	Охоплює всі сторони господарської діяльності підприємства та фінансові результати його роботи за рік
	Поточна (проміжна, періодична)	Стисла, містить обмежену кількість форм та показників. Строки її надання до відповідних інстанцій: квартал, півріччя та дев'ять місяців.
2. <i>Рівень спеціалізації</i>	Загальна	Всебічно охоплює діяльність кожного підприємства.
	Спеціалізована	Охоплює лише певний вид діяльності підприємства.
3. <i>Ступень узагальнення інформації</i>	Індивідуальна	Складається за показниками діяльності однієї юридичної особи (підприємства, організації тощо).
	Консолідована	Відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи (підприємства, холдингу тощо) та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.
4. <i>Призначення</i>	Зовнішня	Обов'язково надається зовнішнім користувачам та може підлягати оприлюдненню: вона є відкритою, окрім бюджетних організацій, для зацікавлених користувачів (інвесторів, банків, кредиторів, покупців тощо).
	Внутрішня	Розробляється відповідними міністерствами та відомствами для власних потреб та затверджується Міністерством фінансів України. Не публічна.
5. <i>Роль в економіці держави</i>	Загальнодержавна	Містить дані про виробничо-фінансову діяльність підприємства, потрібна для аналізу розвитку економіки України
	Внутрішньогалузева	Розробляється відповідними міністерствами та відомствами.

Закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [2, ст. 3] та П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5] стверджують, що *метою складання фінансової звітності* є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів.

Фінансова звітність повинна забезпечувати інформаційні потреби користувачів відносно наступних питань:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі у капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності підприємства вчасно виконувати свої зобов'язання;
- забезпеченості зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства та інших рішень.

Інформація, наведена в усіх фінансових звітах, повинна бути дохідливою та розрахованою на однозначне її тлумачення користувачами за умови, що вони мають достатні знання і зацікавлені в сприйнятті цієї інформації. Фінансова звітність повинна містити тільки доречну інформацію, що впливає на прийняття рішень її користувачами, дає можливість вчасно оцінити минулі, дійсні і майбутні події, підтвердити і скорегувати їхні оцінки.

Склад фінансової звітності:

✓ Баланс (форма № 1, П(С)БО 2) – надає користувачам інформацію про фінансово-майновий стан підприємства на звітну дату (див. тему 7);

✓ Звіт про фінансові результати (форма № 2, П(С)БО 3) – надає інформацію про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства.;

✓ Звіт про рух грошових коштів (форма № 3, П(С)БО 4) – відображає надходження і витрату коштів у результаті діяльності підприємства в звітному періоді;

✓ Звіт про власний капітал (форма № 4, П(С)БО 5) – надає інформацію про стан власного капіталу та зміни щодо цього;

✓ Примітки до фінансової звітності (форма № 5, П(С)БО 6 та усі інші П(С)БО).

У примітках до фінансових звітів слід розкривати:

- облікову політику підприємства (принципи оцінки та методи обліку з окремих статей звітності);
- інформацію, яка не наведена у фінансових звітах, але є обов'язковою згідно відповідних Положень (стандартів);
- інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості і доречності.

Кожен фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку приведені його показники, чи період, який він охоплює. Перший звітний період вперше створеного підприємства може бути менше ніж 12 місяців, але не може бути більше ніж 15 місяців. Звітний період підприємства, що ліквідується, є період спочатку року до моменту ліквідації.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Однак баланс (форма № 1) і Звіт про фінансові результати (форма № 2) складаються щоквартально.

Якщо період, за який складений фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, передбаченого Положеннями (стандартами), то причини і наслідки цього повинні бути розкриті в примітках до фінансової звітності.

Контрольні питання

1. Для чого використовується звітність?
2. Які класифікації застосовують щодо звітності?
3. Назвіть нормативно-правові акти, які призначені для регламентування використання фінансової звітності підприємствами України?
4. У чому особливість застосування Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 1 і 6?
5. Які інформаційні потреби повинна забезпечувати фінансова звітність?
6. Що входить до складу фінансової звітності вітчизняних підприємств?

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 5.

ГОСПОДАРСЬКІ ПРОЦЕСИ: ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ВПЛИВ НА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Тема 12. «Облік основних господарських процесів»

План теми:

- 12.1. Господарський процес як об'єкт бухгалтерського обліку
- 12.2. Облік процесу придбання ресурсів
- 12.3. Облік процесу виробництва
- 12.4. Облік процесу реалізації продукції

Ключові терміни: господарські процеси в обліку: процес придбання ресурсів; процес виробництва; процес реалізації продукції підприємства

Література до теми: 15, 17, 18, 24, 27

12.1. Господарський процес як об'єкт бухгалтерського обліку

Господарська діяльність здійснюється через господарські операції, загальна сукупність яких є предметом бухгалтерського обліку (див. тему 2, п. 2.1). У той же час, ряд господарських операцій групується для цілей бухгалтерського обліку відносно операційного циклу у три господарські процеси (придбання ресурсів, виробництво і реалізація продукції).

Поняття «операційний цикл» нерозривно пов'язане із кругообігом засобів за виробничими стадіями, та відображає процес кругообороту капіталу, спричинений функціонуванням товарно-грошових відносин. За П(С)БО 2 «операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів (еквівалентів грошових коштів) від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг» [5].

Під господарським процесом слід розуміти сукупність однорідних операцій, спрямованих на виконання певного господарського завдання [27]. Усі господарські процеси розглядаються як важливий об'єкт бухгалтерського обліку, рис. 12.1.

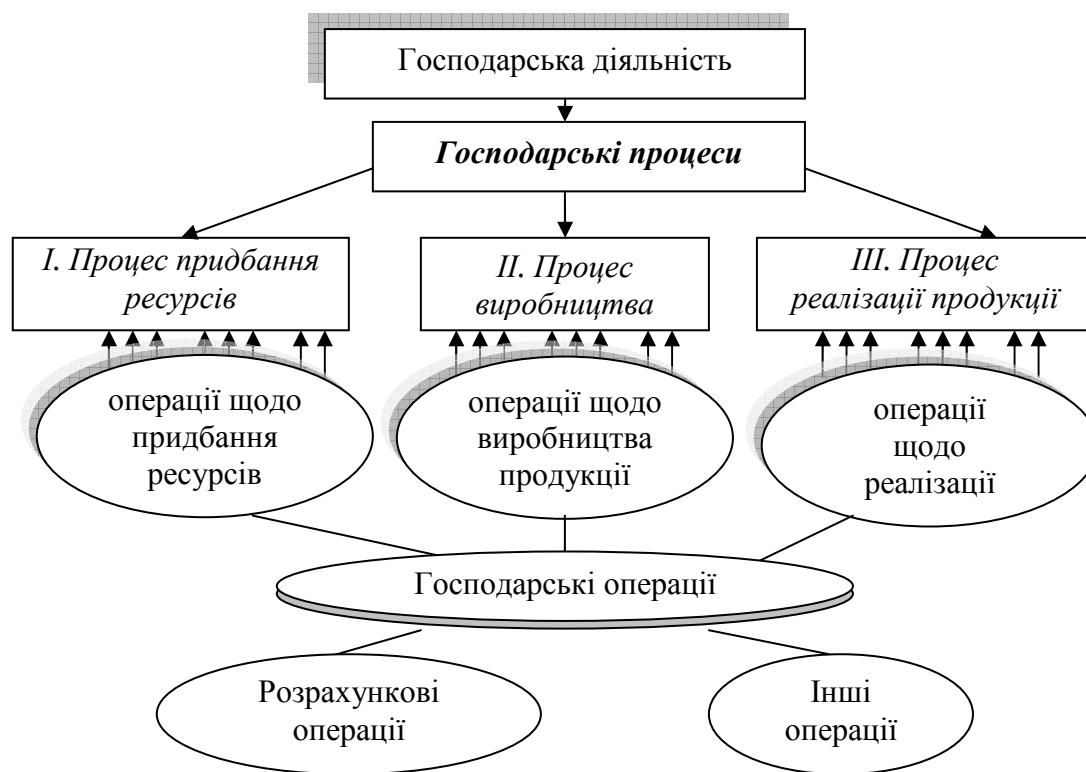


Рис. 12.1 – Господарські операції підприємства та їх поєднання за процесами

Охарактеризуємо зазначені процеси, в цілому, рис. 12.2.

Виробничо-господарська діяльність будь-якого підприємства розпочинається з того, що у підприємства виникає необхідність придбати певні матеріальні і нематеріальні активи, за допомогою яких саме і розпочне відбуватись виробництво певної продукції. Матеріально-сировинні ресурси поступово перетворюються під час виробництва на готову продукцію і складуть її матеріально-фізичну основу. Тож, *процес придбання ресурсів*, – перший із сукупності господарських процесів, – є комплексом операцій із забезпечення підприємства (для безупинної його діяльності) необхідними ресурсами.

Процес виробництва – це комплекс операцій по видобутку і переробці сировини, перетворенню матеріальних ресурсів на готову продукцію.

Заключною стадією кругообігу засобів є реалізація виробничої продукції й одержання за неї грошової винагороди. Отже, *процес реалізації* є комплексом операцій зі збуту готової продукції, доведенню її до споживача і визначенню фінансового результату (прибуток чи збиток).

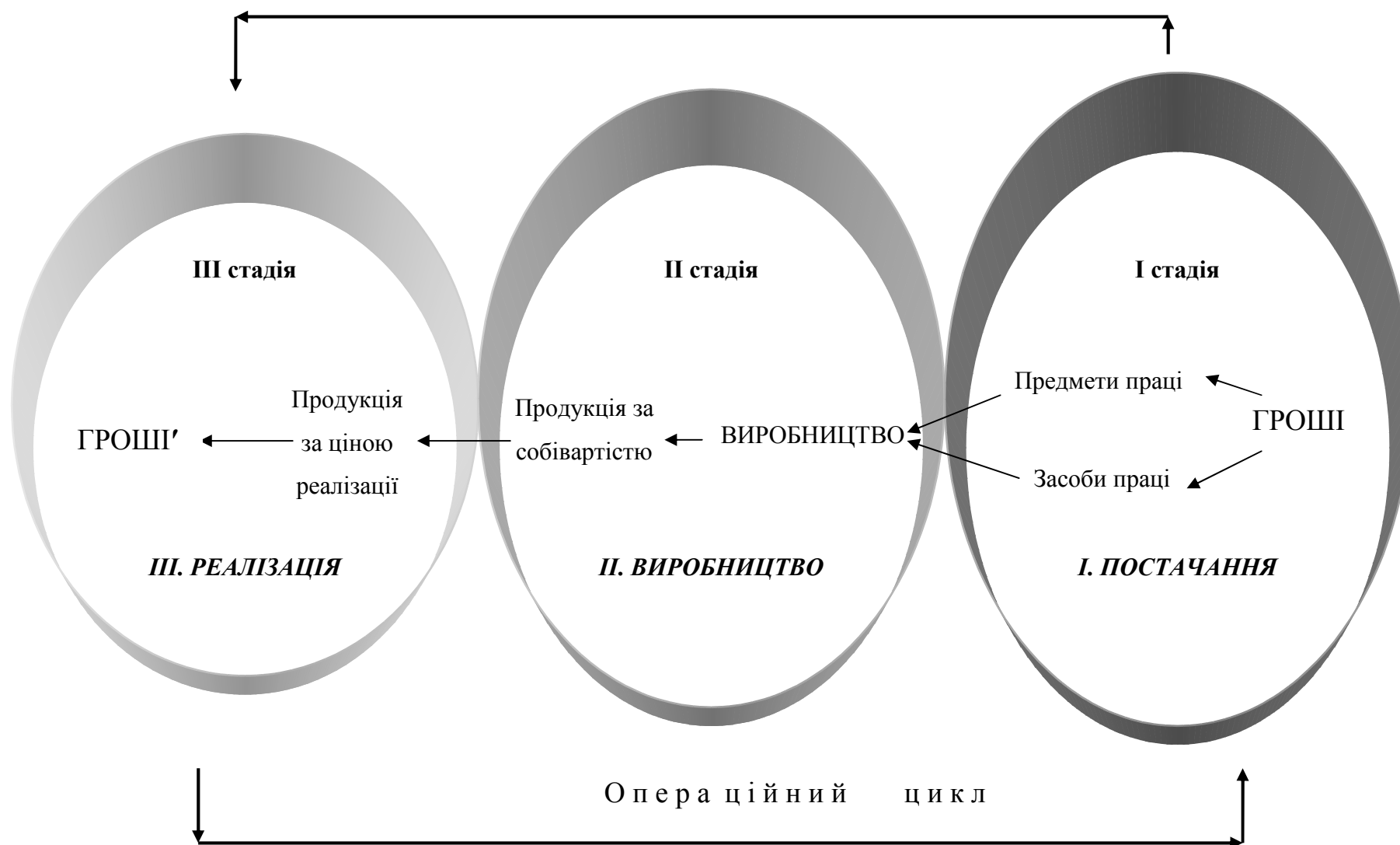


Рис. 12.2 – Кругообіг господарських ресурсів – основа господарських процесів в обліку

12.2. Облік процесу придбання ресурсів

Придбання підприємством матеріальних ресурсів, необхідних для виробництва з них продукції, відбувається на відповідному ринку (ринку будівельних матеріалів, ринку металів, ринку пластмаси тощо). Це ж саме відбувається й по відношенню до засобів праці (основних засобів).

Якщо підприємство-покупець не розраховалось за засоби, які придбає, та не сплатило їхню доставку, – у нього виникає відповідна кредиторська заборгованість перед постачальниками (або перед транспортними організаціями, – якщо ті беруть безпосередню участь з доставки засобів).

Тож, купуючи предмети чи засоби праці, підприємство сплачує їхньому постачальникові купівельну вартість, та здійснює витрати, пов'язані з перевезенням цих засобів, а також із їх навантаженням, розвантаженням тощо. Таким чином, фактична собівартість придбаних (куплених) засобів виробництва складається не тільки з однієї купівельної їх вартості: до неї обов'язково додаються й транспортно-заготівельні витрати (далі, – ТЗР).

Для обліку куплених (придбаних) предметів праці (виробничих запасів) у складі відповідних синтетичних рахунків і субрахунків класу 2 «Запаси» (20 «Виробничі запаси» та ін.) відкривають аналітичні рахунки «Заготівля та придбання (відповідних) товарно-матеріальних цінностей». У дебеті цих (активних) рахунків буде відображено купівельну вартість товарно-матеріальних цінностей та вартість ТЗР. Таким чином, на цих аналітичних рахунках буде відображена загальна сума придбання, – фактична собівартість їх придбання, за якою вони й повинні бути оприбутковані на склад підприємства-покупця.

Надходження на склад підприємства матеріальних ресурсів, у разі їх подальшої оплати, буде відбиватись у бухгалтерському обліку підприємства покупця, за такою узагальненою схемою:

Дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» (у розрізі субрахунків);

Кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»,

на суму, що підлягає сплаті постачальнику (без податку на додану вартість).

12.3. Облік процесу виробництва

У процесі виробництва продукції відбувається поєднання усіх наявних (виробничих) факторів: предметів праці, засобів праці та робочої сили.

Під час передавання матеріально-сировинних ресурсів зі складу підприємства у виробництво (на відповідну виробничу ділянку, – у цех, до бригади тощо) відбувається повне віднесення їхньої вартості на собівартість виготовляємої продукції. Тобто, у виробництві утворюються відповідні, – матеріальні, – витрати.

Експлуатація основних засобів у виробництві вимагає нарахування амортизації по них, відповідно до наявних законодавчих вимог. Це збільшує собівартість продукції, що виготовляється, на відповідну суму, – суму амортизаційних витрат.

Робітники, які безпосередньо займаються виготовленням продукції в основному виробництві підприємства, повинні отримувати заробітну плату. Тож її нарахування відбивається також на собівартості виготовляємої продукції у вигляді витрат на оплату праці основних виробничих робітників.

На фонд оплати праці основних виробничих робітників повинні здійснюватись відповідні нарахування до державних страхових органів, у визначеному законодавством порядку. Це призводить до появи ще одного чиннику, – витрат на соціальні заходи, – що також збільшує виробничу собівартість продукції.

Таким чином, бухгалтерський облік формування виробничих витрат буде вимагати застосування відповідного рахунку, – рахунку 23 «Виробництво», – загальна сума дебетового залишку якого покаже нам вартість незавершеного виробництва. Початкові та кінцеві сальдо по цьому рахунку відповідають початковому і кінцевому залишкам статті «Незавершене виробництво» у Балансі (форма 1) підприємства.

Загальна схема обліку щодо цього на рахунках бухгалтерського обліку:

Дебет 23 рахунка «Виробництво»; **Кредит** – рахунки: 20 «Виробничі запаси»; 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» та, відповідно, інші.

12.4. Облік процесу реалізації продукції

По закінченні виробництва готову продукцію відправляють на склад. Її собівартість вже сформована, вона визнана готовою за усіма наявними критеріями, та може бути відвантаженою покупцеві у будь-який час.

Бухгалтерське проведення щодо відправки продукції на склад:

Дебет рахунку 26 «Готова продукція»	}	<i>на суму фактичної собівартості продукції.</i>
Кредит рахунку 23 «Виробництво»		

З цього моменту розпочинається процес реалізації продукції.

У процесі реалізації натуральна форма продукту в результаті обміну набуває грошової форми. Цей процес тісно пов'язаний з кінцевим результатом діяльності підприємства, – прибутком, – тож, вимагає визначення доходу від продажу. Крім того, якщо покупці не здійснюють попередню плату за продукцію, яка їм відвантажуюється, – у підприємства-продавця виникне відповідна дебіторська заборгованість. Така дебіторська заборгованість обліковується за дебетом 36 рахунку «Розрахунки з покупцями та замовниками». Доходи від реалізації одночасно повинні показуватись за кредитом 70 рахунку «Доходи від реалізації». Бухгалтерський облік процесу реалізації тісно пов'язаний з податковим обліком доходів. Тому важливе визнання моменту реалізації, оскільки він є визначальним для обчислення податків.

Таким чином, загальна схема бухгалтерського обліку відвантаженої покупцям, але ще не сплаченої, готової продукції має вигляд:

Дебет рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	}	<i>на суму, що підлягає сплаті продавцю (без податку на додану вартість).</i>
Кредит рахунку 70 «Доходи від реалізації»		

Контрольні питання

1. Як здійснюється поділ господарських процесів щодо облікових цілей?
2. Що таке «процес придбання ресурсів»?
3. Які риси притаманні процесу виробництву?
4. Чим характеризується процес реалізації продукції підприємства?

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 6.
ОБЛІК АКТИВІВ: КЛАСИФІКАЦІЯ, ОЦІНКА, РАХУНКИ,
ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК З БАЛАНСОМ

Тема 13. «Облік основних засобів і нематеріальних активів»

План теми:

13.1. Основні засоби: визначення, класифікація, рахунки для обліку

13.2. Нематеріальні активи: класифікація і рахунки

13.3. Ознайомлення із амортизацією необоротних активів

Ключові терміни: *види основних засобів для цілей бухгалтерського обліку; визначення первісної вартості основних засобів при їх купівлі; класифікація нематеріальних активів; рахунки, що використовуються для обліку основних засобів, нематеріальних активів та їх амортизації*

Література до теми: 5, 8, 9, 10, 12, 18, 24

13.1. Основні засоби: визначення, класифікація, рахунки для обліку

Основними видами необоротних активів є основні засоби та нематеріальні активи. Основні Положення (стандарти), що застосовуються для їхнього обліку, – П(С)БО 7 «Основні засоби» і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

П(С)БО 7 визначає *основні засоби* як матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання 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) [5].

Інакше кажучи, під основними засобами слід розуміти матеріальні активи, зі строком експлуатації понад один рік, які підприємство утримує з метою їх подальшого використання у процесі виробництва (постачання товарів; надання послуг; виконання робіт), здавання їх в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних функцій.

Для визнання основних засобів активами застосовуються відповідні критерії. Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими трьома групами: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, рис. 13.1.



Рис. 13.1 – Основні засоби: критерії визнання активом та класифікація

Первісна вартість основних засобів – це історична (фактична) собівартість основних засобів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Вона визначається за П(С)БО 7 «Основні засоби».

Для обліку основних засобів використовуються синтетичні рахунки (10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 15 «Капітальні інвестиції») та відповідні субрахунки та рахунки аналітичного обліку, що відкриваються до синтетичних рахунків [8; 9]. Усі рахунки обліку основних засобів – активні, тож, за їх дебетом відбивається надходження засобів, а за кредитом – вибуття.

13.2. Нематеріальні активи: класифікація і рахунки

Згідно П(С)БО 8, *нематеріальний актив* – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [5].

Нематеріальні активи надходять на підприємство в результаті їх придбання, створення власними силами, безоплатного отримання або шляхом обміну на інші активи, рис. 13.2.

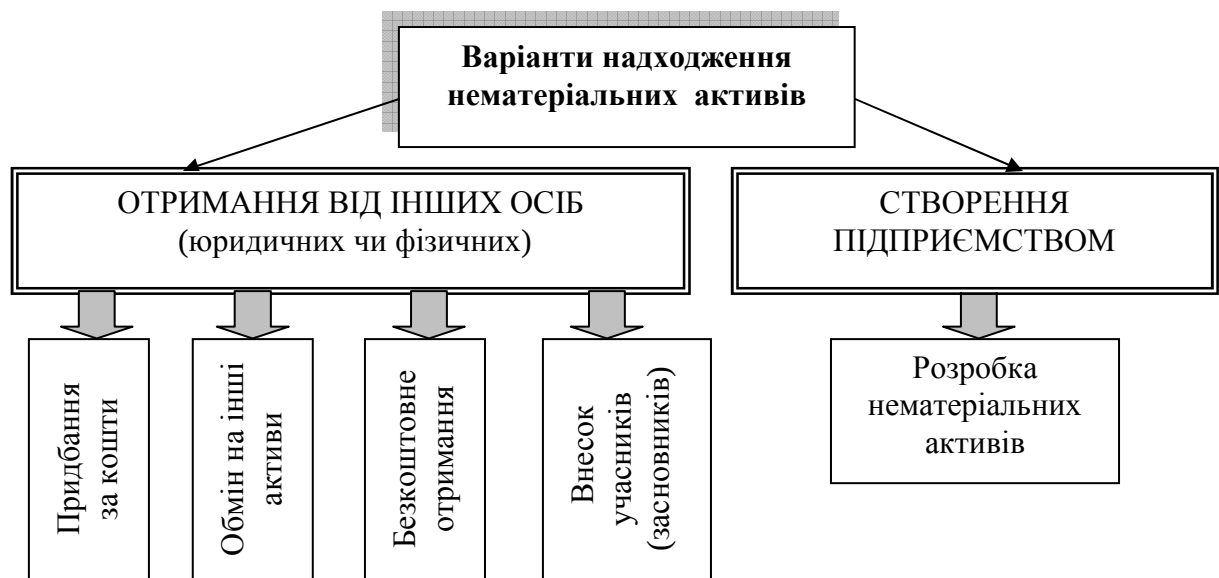


Рис. 13.2 – Варіанти надходження нематеріальних активів на підприємство

Під *розробкою* слід розуміти застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання.

Для обліку нематеріальних активів застосовується відповідний (активний) рахунок 12 «Нематеріальні активи», за дебетом якого відбувається їх зарахування до складу нематеріальних активів. Також Планом рахунків для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів призначений рахунок 15 «Капітальні інвестиції»,

за дебетом якого відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом, – їх зменшення внаслідок прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів [8; 9]. Для обліку витрат на придбання (створення) нематеріальних активів використовується субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Загальні бухгалтерські записи операцій з придбання (створення) нематеріальних активів мають вигляд, табл. 13.1.

Таблиця 13.1 – Бухгалтерські проведення до операцій з нематеріальними активами

Господарська операція	Дебет	Кредит
1. Відображено придбання нематеріальних активів за сумою договору, без податку на податку на додану вартість (ПДВ)	154	63
2 а. Відображена сума ПДВ (без попередньої оплати)	641	63
2 б. На суму ПДВ (в умовах попередньої оплати)	644	63
3. Введення нематеріального активу в експлуатацію (тобто, зарахування придбаного об'єкта до складу нематеріальних активів)	12	154
4. Відображені внески засновників до статутного капіталу підприємства об'єктами нематеріальних активів	46 12	40 46
5. Відображення в обліку безоплатно одержаних об'єктів нематеріальних активів	12	424

13.3. Ознайомлення із амортизацією необоротних активів

Нематеріальні активи та усі види основних засобів в бухгалтерському обліку обов'язково підлягають амортизації, що, в першу чергу, пов'язане з їх зношуванням в процесі експлуатації.

Відповідно до П(С)БО 7 (п. 4): *знос основних засобів* – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання, тоді як, *амортизація* – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [5]. *Об'єктом амортизації* є вартість основних засобів (окрім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій).

Схематично зобразимо основні вимоги до амортизації необоротних активів, рис. 13.3.

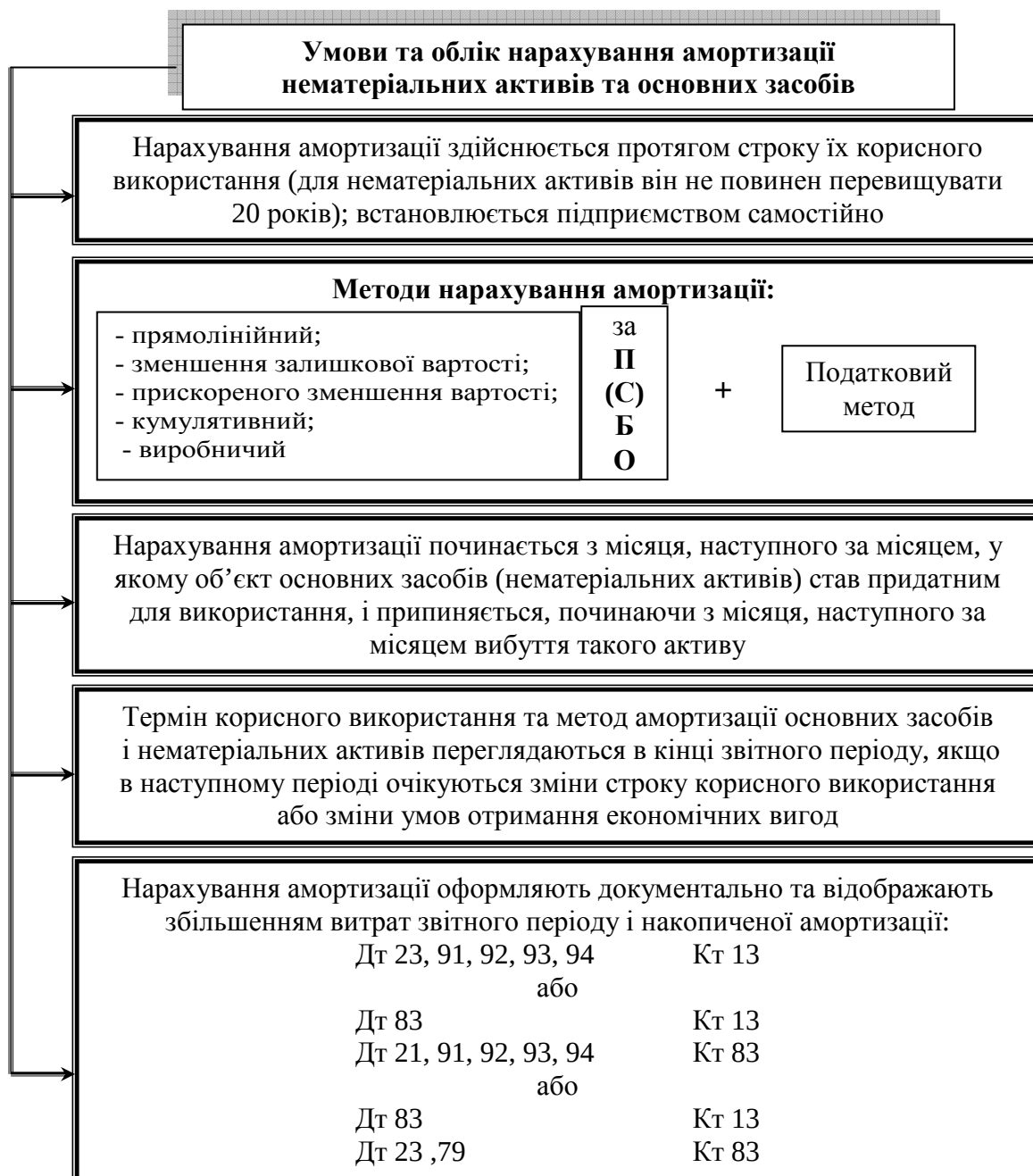


Рис. 13.3 – Умови та облік нарахування амортизації

Контрольні питання

1. Як класифікують основні засоби для цілей бухгалтерського обліку?
2. Які П(С)БО та рахунки бухгалтерського обліку застосовують щодо обліку основних засобів і нематеріальних активів?
3. Чи залежить порядок обліку від варіантів надходження основних засобів і нематеріальних активів?
4. Які основні проведення складаються в обліку нематеріальних активів?
5. Чи є якісь відмінності щодо амортизації нематеріальних активів?

Тема 14. «Облік фінансових інвестицій»

План теми:

14.1. Визначення і класифікація фінансових інвестицій у бухгалтерському обліку.

14.2. Характеристика рахунків з обліку фінансових інвестицій.

Ключові терміни: визначення і класифікація фінансових інвестицій у бухгалтерському обліку; довгострокові фінансові інвестиції; поточні фінансові інвестиції; рахунки для обліку інвестицій

Література до теми: 5, 8, 9, 12, 18, 24

14.1. Визначення і класифікація фінансових інвестицій у бухгалтерському обліку

Для ефективного використання тимчасово вільних активів підприємства та організації здійснюють фінансові інвестиції. Їх здійснюють з метою збільшення прибутку та зростання вартості капіталу підприємства.

Основні принципи оцінки та відображення в обліку фінансових інвестицій визначаються за декількома П(С)БО: 12 «Фінансові інвестиції», 20 «Консолідована фінансова звітність», П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». З них 12 Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку є основним.

Фінансові інвестиції визначаються як активи, які утримуються підприємством з метою:

- одержання доходів у вигляді дивідендів або відсотків від їх володіння;
- набуття вигідних відносин з іншими підприємствами або контролю над їх діяльністю;
- майбутні вигоди від зростання вартості здійснених інвестицій.

Основні ознаки щодо класифікації фінансових інвестицій у бухгалтерському обліку: мета здійснення, термін здійснення і вид взаємовідносин, рис. 14.1.

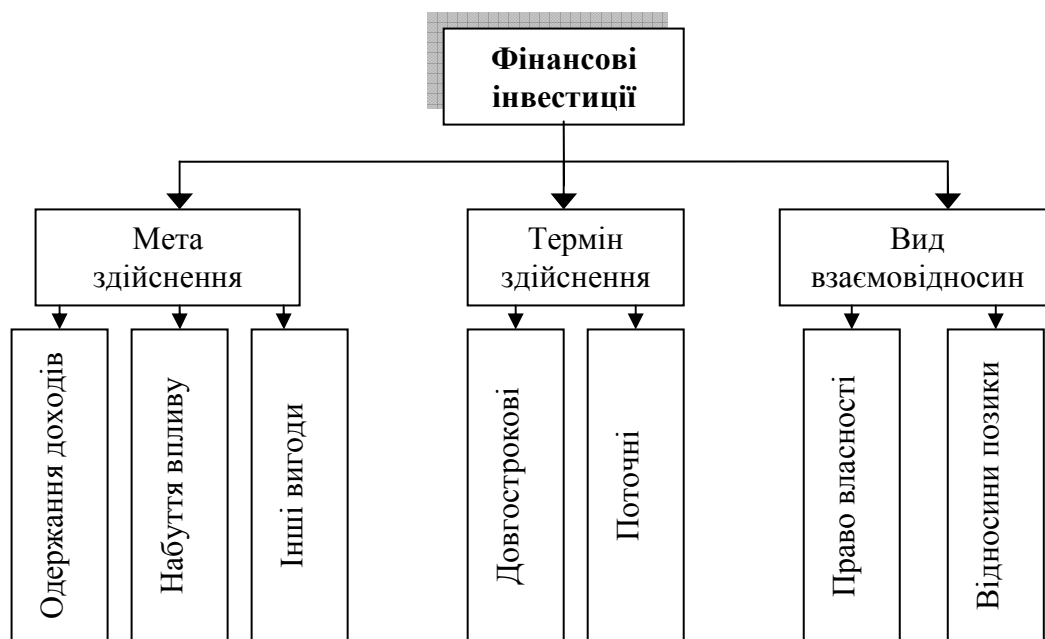


Рис. 14.1 – Ознаки, за якими групуються фінансові інвестиції

Залежно від мети здійснення фінансових інвестицій підприємство може отримувати дохід, набувати контроль над об'єктом інвестування та мати інші вигоди.

Одержання доходу від фінансових інвестицій – це отримання процентів або дивідендів.

Вплив здійснюється з метою отримання і нематеріальних вигід – доступ до технології або гудвілу, якими володіє підприємство-об'єкт інвестування, вплив на його фінансову, комерційну та господарську діяльність. Воно може також володіти стратегічними запасами сировини, необхідної інвестору, або знаходитися в інвестиційно привабливому економічному середовищі тощо.

Фінансові інвестиції можуть здійснюватися також і з метою отримання майбутніх вигід, (наприклад, зростання вартості акцій).

Залежно від терміну, протягом якого підприємство очікує володіти інвестиціями, фінансові інвестиції поділяються на:

- поточні;
- довгострокові, рис. 14.2.

Що ж таке поточні інвестиції? Надамо визначення цього поняття.

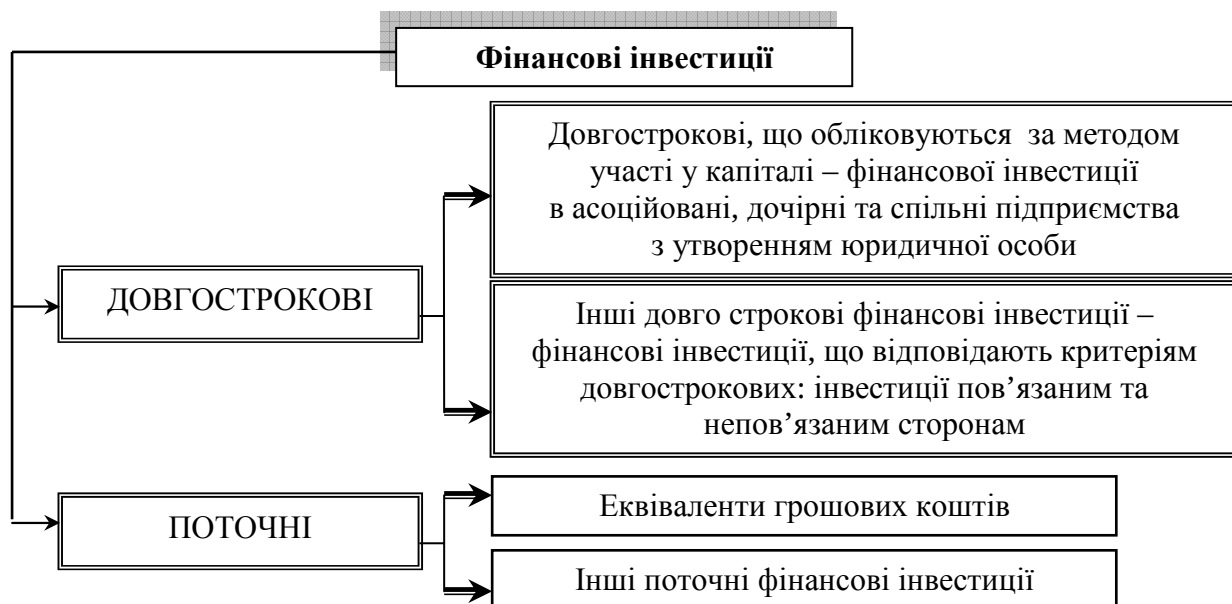


Рис. 14.2 – Класифікація фінансових інвестицій відповідно до П(С)БО 2

Поточними є інвестиції, які підприємство має намір та можливість утримувати протягом дванадцяти місяців з дати придбання або протягом операційного циклу, якщо він більше зазначеного терміну. Довгостроковими є фінансові інвестиції, які утримуються протягом терміну, який перевищує 12 місяців або операційний цикл.

Однією з основних ознак, яка зумовлює відмінності в обліку фінансових інвестицій є вид відносин, які складаються між інвестором та об'єктом інвестування, – відносини позики або власності.

Залежно від виду відносин між інвестором та об'єктом інвестування вони поділяються на: інвестиції, що засвідчують відносини позики та інвестиції, які засвідчують право власності на частку в майні підприємства, див. рис. 14.1.

Інвестиції, які засвідчують право власності на частку в майні іншого підприємства, здійснюються як з метою отримання доходу від володіння часткою майна іншого підприємства у вигляді дивідендів, так і для набуття контролю або вигідних відносин з інвестиційно привабливим підприємством. Документами для підтвердження факту володіння часткою майна є акції, приватизаційні папери.

Інвестиції, які засвідчують відносини позики, придбаються підприємством із метою отримання процентів від надання в тимчасове користування вільних активів. Документами, які засвідчують факт здійснення таких інвестицій, є облігації, казначейські зобов'язання, ощадні сертифікати.

Загальна класифікація фінансових інвестицій наведена у П(С)БО 12, рис. 14.3.

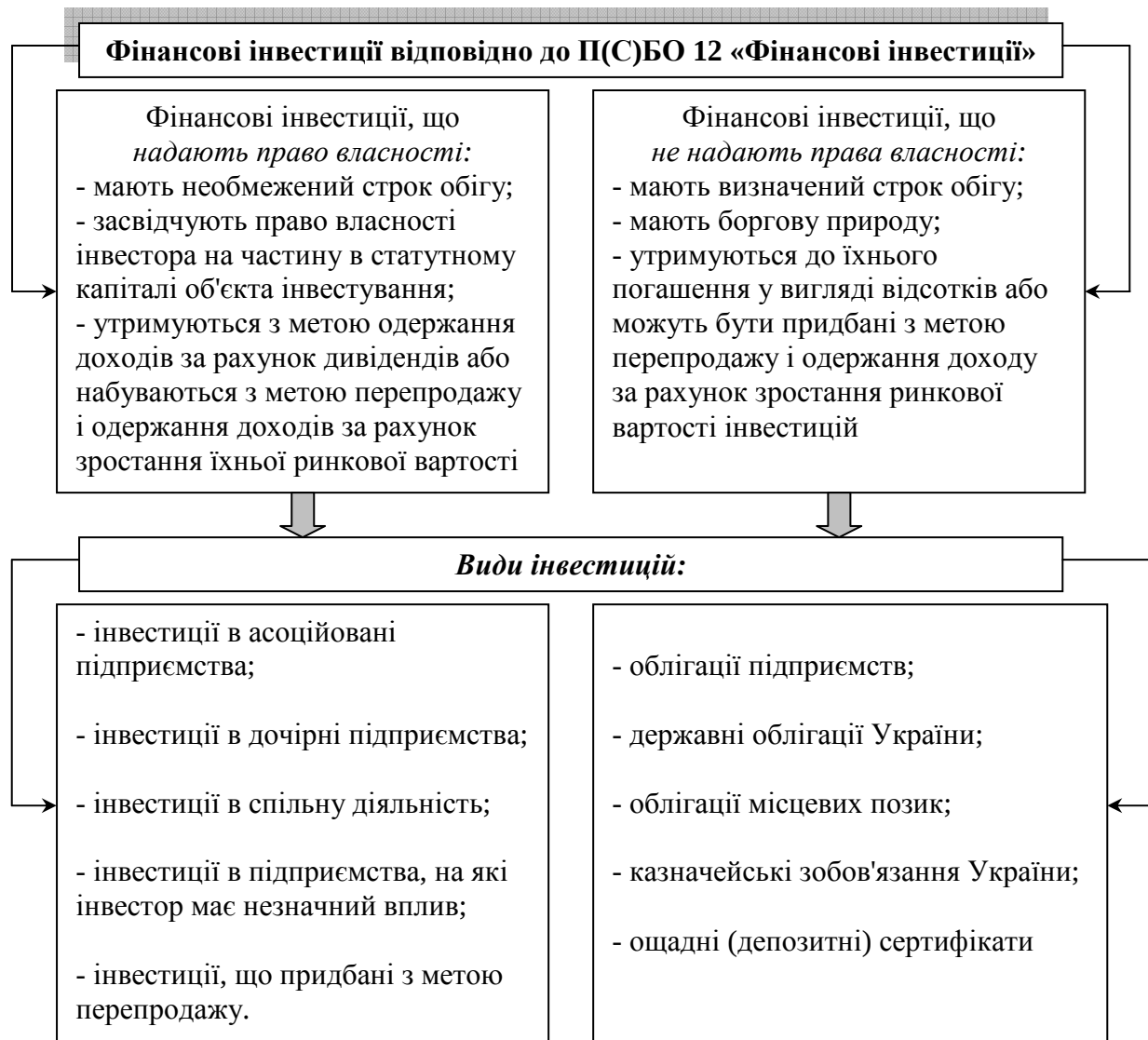


Рис. 14.3 – Класифікація фінансових інвестицій відповідно до П(С)БО 12

Дивіденди, відсотки, роялті та рента, що підлягають отриманню за фінансовими інвестиціями, відображаються як фінансовий дохід інвестора, крім випадків, коли такі надходження не відповідають критеріям визнання

доходу, встановленим Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [5].

Важливу роль відіграє в бухгалтерському обліку первісна оцінка фінансових інвестицій, а також їхня оцінка на дату Балансу, рис. 14.4.



Рис. 14.4 – Оцінка фінансових інвестицій: первісна та на дату Балансу

14.2. Характеристика рахунків з обліку фінансових інвестицій

Для обліку операцій з фінансовими інвестиціями Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачені два рахунки:

- ✓ 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;
- ✓ 35 «Поточні фінансові інвестиції» [8].

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном, і має такі субрахунки:

- 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;
- 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;
- 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

Для обліку поточних фінансових інвестицій призначений рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції», який має субрахунки:

- 351 «Еквіваленти грошових коштів»;
- 352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

Придбані фінансові інвестиції обліковуються за собівартістю за дебетом рахунків 35 «Поточні фінансові інвестиції» або 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»; з кредиту ж цих рахунків собівартість інвестицій списується у разі їх реалізації або погашення.

Контрольні питання

1. З якою метою підприємство придбає фінансові інвестиції?
2. Як класифікуються фінансові інвестиції?
3. Які рахунки застосовуються щодо обліку фінансових інвестицій?
4. Який порядок визначення собівартості фінансових інвестицій?
5. Відносно до П(С)БО 12, як оцінюються інвестиції на дату Балансу?

Тема 15. «Облік виробничих запасів»

План теми:

15.1. Виробничі запаси – важлива складова оборотних активів підприємства

15.2. Класифікація виробничих запасів для цілей бухгалтерського обліку

15.3. Рахунки що застосовуються в обліку виробничих запасів

Ключові терміни: класифікація оборотних активів; організація запасів на підприємстві; визначення і класифікація виробничих запасів; оцінка виробничих запасів в облікових цілях; рахунки щодо обліку виробничих запасів; основні бухгалтерські проведення в обліку запасів

Література до теми: 5, 8, 9, 10, 12, 18, 24

15.1. Виробничі запаси – важлива складова оборотних активів підприємства

Оборотні активи підприємства є сукупністю предметів і продуктів праці, грошових коштів та їх еквівалентів, різних видів дебіторської заборгованості та інших оборотних активів. У цілому оборотні активи класифікуються за такими ознаками, табл. 15.1.

Таблиця 15.1 – Класифікація оборотних активів підприємств

Основні ознаки класифікації	Види оборотних активів
1	2
1. За формами	- матеріальні оборотні активи; - фінансові оборотні активи.
2. За характером участі в операційному процесі	- оборотні активи сфери виробництва; - оборотні активи сфери обігу.
3. За ступенем нормування	- нормовані оборотні активи; - ненормовані оборотні активи.
4. За видами	- запаси сировини, матеріалів, покупних напівфабрикатів, запасних частин тощо;

1	2
4. За видами	- поточна дебіторська заборгованість; - поточні фінансові інвестиції; - грошові кошти.
5. За ступенем ліквідності	- швидколіквідні; - середньоліквідні; - малоліквідні.
6. За ризиком вкладених оборотних активів	- оборотні активи з високим ризиком вкладення; - оборотні активи з середнім ризиком вкладення; - оборотні активи з мінімальним ризиком вкладення.

Ми розпочнемо розгляд основ обліку оборотних активів з організації обліку виробничих запасів.

Своєчасне забезпечення підприємства необхідними предметами праці (сировиною, матеріалами, комплектуючими виробами, паливом й іншими, з яких (або за допомогою яких) здійснюється виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг), – є однією з обов'язкових умов здійснення процесу виробництва. З моменту придбання виробничих запасів розпочинається операційний цикл діяльності підприємства (див. рис. 12.2).

Відмінною рисою усіх видів виробничих запасів (матеріально-сировинних ресурсів) є їхнє однократне використання в процесі виробництва, в результаті чого відбувається одноразове перенесення всієї їхньої вартості на собівартість продукції (робіт, послуг), що виготовляється з них (за допомогою яких виконуються роботи чи надаються послуги).

Як бачимо (див. табл. 15.1), **виробничі запаси** – це матеріальні оборотні активи, які належать до сфери виробництва та підлягають нормуванню, крім того, – є найменш ліквідними з усіх активів у складі оборотних активів та можуть оцінюватись за різним ризиком вкладання. Отже, з погляду обґрунтування економічної сутності виробничих запасів, можна зробити загальний висновок про те, що до них слід віднести усі матеріально-сировинні

ресурси, які надходять на підприємство, з метою забезпечення його сталої виробничо-господарської діяльності.

На рис. 15.1 нами наведений комплекс передумов щодо правильної організації обліку виробничих запасів на підприємстві.



Рис. 15.1 – Організаційні передумови обліку виробничих запасів на підприємствах України

У питанні управління запасами, в цілому, вкрай важливою є інформація щодо формування необхідного обсягу та складу виробничих запасів з метою забезпечення безперервного процесу виробництва та реалізації продукції з одночасною мінімізацією поточних витрат з обслуговування та забезпечення ефективного контролю за їх рухом.

Облікова інформація використовується в цілях управління для:

- визначення принципових підходів до формування запасів підприємства, в цілому;
- аналізу наявності та руху виробничих запасів у попередніх періодах;

- щоденного отримання інформації про надходження та витрачання виробничих запасів у розрізі їх кількості, якості та матеріально-відповідальних осіб;
- безперервної оцінки реальної вартості виробничих запасів на складі та проведення аналізу ефективності їхнього використання у виробництві;
- - оптимізації обсягу виробничих запасів на складі та у виробництві;
- підвищення достовірності відображення на рахунках аналітичного обліку господарських операцій з надходження та витрачання виробничих запасів тощо.

Як бачимо, однією з важливих передумов раціональної організації обліку запасів матеріальних ресурсів є їх економічно обґрунтована класифікація (див. рис. 15.1).

15.2. Класифікація виробничих запасів для цілей бухгалтерського обліку

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про всі види виробничих запасів (як й інших видів запасів) підприємства і розкриття її у фінансовій звітності регламентуються П(С)БО 9 «Запаси» [5]. Відповідно до цього П(С)БО, термін «запаси» поєднує всі складові оборотних матеріальних активів: виробничі запаси, запаси напівфабрикатів власного виробництва, запаси готової продукції та товарів, рис. 15.2

Виробничі запаси на підприємствах різних галузей можуть мати різне призначення, залежно від того, яку функцію вони виконують у процесі виробництва, а також від особливостей технології й організації виробництва. У той же час їхня номенклатура, як правило, є найбільшою з усіх видів запасів.

Для цілей бухгалтерського обліку виробничі запаси визнаються активом лише тоді, коли існує ймовірність того, що підприємство одержить у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їхнім використанням, а їхня вартість може бути вірогідно визначена.

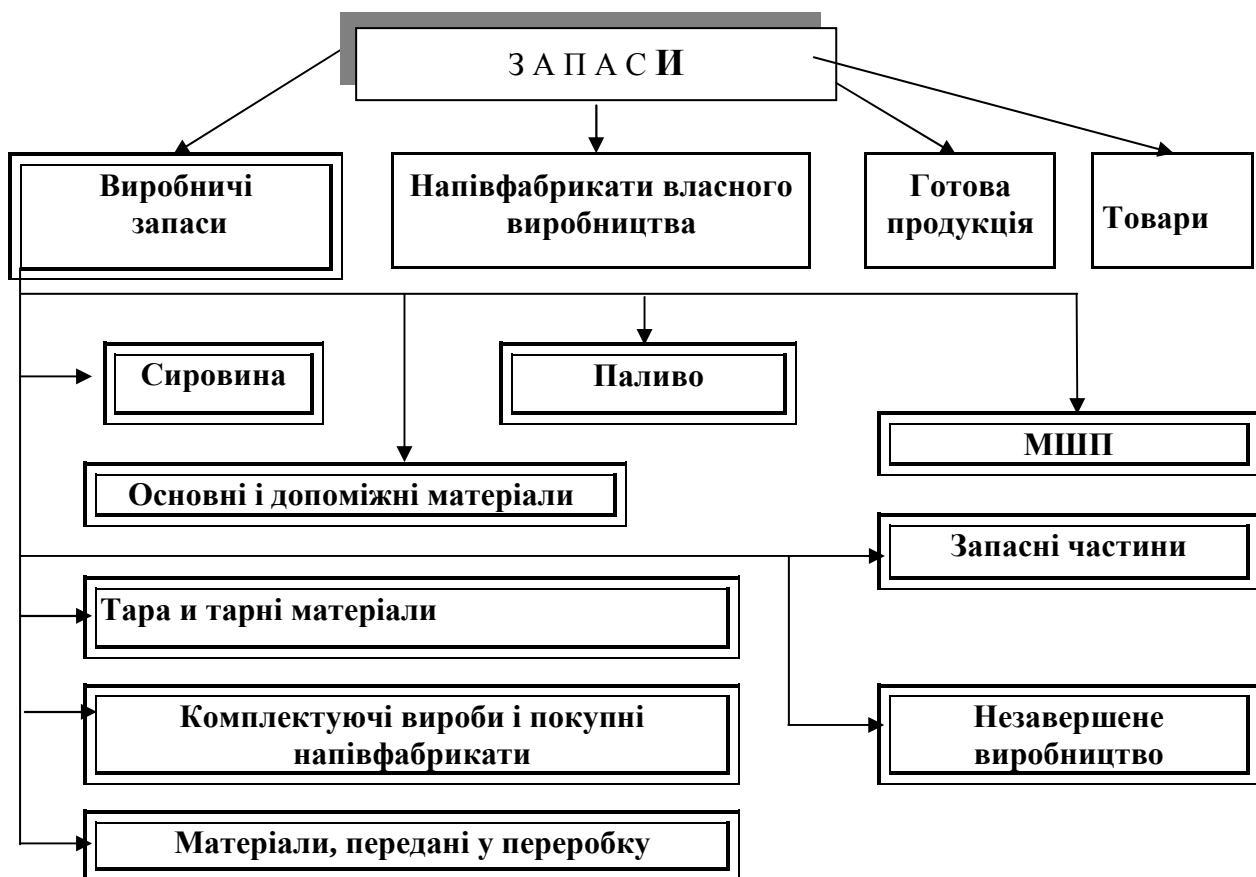


Рис. 15.2 – Класифікація запасів для облікових цілей за П(С)БО 9

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» до складу виробничих запасів можуть бути віднесені:

- сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби й інші *матеріальні ресурси*, які призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й для адміністративних потреб;
- *незавершене виробництво* у вигляді незакінчених обробкою й збиранням деталей, вузлів, виробів і незавершених виробничих процесів;
- *малоцінні й швидкозношувані предмети* (МШП), які використовуються строком не більше одного року або одного операційного циклу, якщо він більше одного року.

При подальшій класифікації, окремі групи виробничих запасів підрозділяють на підгрупи, потім, – на види, сорти, марки, типорозміри й таке інше.

Класифікація виробничих запасів оформлюється розробкою відповідного номенклатури-цінника, – систематизованого переліку використовуваних на підприємстві запасів, – у якому кожному найменуванню, розміру й сорту привласнюється номенклатурний номер (шифр), а також зазначається одиниця виміру й ціна. Надалі, привласнений запасам номенклатурний номер показується у всіх первинних документах, якими оформляється їхній рух. Це полегшує якість обліку виробничих запасів, а також є обов'язковою умовою при автоматизованій обробці інформації з обліку наявності, надходження, витрати запасів.

Важливе значення для правильного обліку має порядок оцінки виробничих запасів. Згідно з П(С)БО 9 придбані або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первинною вартістю, рис. 15.2.

Ефективність використання конкретного методу оцінки запасів залежить від сформованих на підприємстві договірних зв'язків із постачальниками, своєчасності й ритмічності забезпечення виробництва необхідними матеріалами та інших факторів, які впливають на показники діяльності суб'єкта господарювання тощо.

Первинна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, окрім випадків, передбачених П(С)БО 9.

Не включаються до первинної вартості виробничих запасів, а належать до витрат того періоду, у якому вони були здійснені (установлені):

- понаднормативні втрати і недостачі запасів;
- відсотки за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів і приведенням їх до стану, придатного до використання за призначенням.

Одним з основних методів бухгалтерського обліку, що широко застосовується відносно обліку виробничих запасів є інвентаризація (див. тему 9, п. 9.2).

Умови здійснення оцінки виробничих запасів



Визначення первісної вартості виробничих запасів в обліку



Рис. 15.2 – Здійснення оцінки та визначення первісної вартості виробничих запасів в облікових цілях

15.3. Рахунки що застосовуються в обліку виробничих запасів

Для обліку запасів підприємства використовують активні рахунки 2 класу Плану рахунків бухгалтерського обліку, які призначені для узагальнення інформації про наявність і рух предметів праці підприємства, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві та для господарських потреб, а також, – коштів праці, які підприємство включає до складу малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Синтетичний облік наявності і руху виробничих запасів здійснюється за допомогою рахунка 20 «Виробничі запаси», за такими його субрахунками:

- 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».

До зазначених синтетичних рахунків будь-яке підприємство самостійно може відкривати необхідні йому рахунки аналітичного обліку. Обмежень на відкриття таких рахунків не існує.

Синтетичний облік наявності і руху малоцінних і швидкозношуваних предметів здійснюється за допомогою 22 рахунку «Малоцінні і швидкозношувані предмети».

Контрольні питання

1. Що передує бухгалтерському обліку запасів матеріальних ресурсів?
2. Як класифікуються в обліку оборотні активи, запаси та виробничі запаси?
3. Які види оцінки застосовуються при надходженні та вибутті запасів?

Тема 16. «Облік грошових коштів та дебіторської заборгованості»

План теми:

16.1. Грошові кошти у касі: визначення, класифікація, умови зберігання та рахунки для обліку

16.2. Організація обліку коштів на рахунках у банках

16.3. Види дебіторської заборгованості та рахунки щодо її обліку

Ключові терміни: визначення грошових коштів та їх еквівалентів; готівка та умови її зберігання; загальні вимоги до проведення готівкових операцій; застосування банківських рахунків; бухгалтерські рахунки щодо обліку грошових коштів та безготівкових операцій

Література до теми: 5, 8, 9, 10, 12, 18, 24

16.1. Грошові кошти у касі: визначення, класифікація, умови зберігання та рахунки для обліку

У процесі діяльності будь-якого підприємства виникають ситуації, у яких потрібне використання наявних грошових коштів для проведення негайних розрахунків із клієнтами, для оплати деяких витрат, для виплати заробітної плати персоналу й таке інше.

У затвердженому Міністерством Фінансів України Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів» наведене наступне визначення грошових коштів: *«грошові кошти – готівка, кошти на рахунках у банках, депозити до запитання»* [5].

Таким чином, під грошовими коштами ми повинні розуміти готівку в касі, а також кошти на поточному й інших рахунках у банках, які можуть бути використані для проведення поточних операцій.

Всі підприємства, незалежно від форми власності й виду діяльності, зобов'язані зберігати свої вільні грошові кошти в установах банків.

Розрахунки готівковими коштами підприємства можуть здійснювати між собою і з громадянами як за рахунок коштів, отриманих з кас банків, так

і за рахунок виручки, отриманої від реалізації продукції (робіт, послуг) та інших касових надходжень.

Якщо ж розрахунки проводяться шляхом внесення готівки до установ банків для подальшого перерахування їх на рахунки підприємств (підприємців) або фізичних осіб, то такі розрахунки для платників коштів (тобто, покупців товарно-матеріальних цінностей, одержувачів робіт та послуг) є готівкою, а для підприємств-одержувачів коштів (тобто, продавців/постачальників товарно-матеріальних цінностей, виконавців робіт або надавачів послуг) – безготівковими.

Найбільш важливою у бухгалтерському обліку є ділянка, де здійснюються операції із готівкою, – каса.

Касою називається приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків (прийому, видачі готівкових коштів), зберігання наявної готівки та інших цінностей, а також касових документів.

Касові операції – це операції підприємств між собою та з фізичними особами, що пов'язані з надходженням і видачею готівки при проведенні розрахунків через касу.

Складові обліку грошових коштів у касі схематично зображені на рис. 16.1.



Рис. 16.1 – Види грошових коштів у касі підприємства

Грошовими документами вважаються документи, які знаходяться у касі підприємства: оплачені путівки в санаторії, пансіонати, будинки відпочинку;

поштові марки; проїзні квитки; лотерейні білети тощо.

Гроші, здані до банку або інкасаторам, але не зараховані на поточний рахунок (до 24-ої години наступного дня), є *грошовими коштами в дорозі*.

Готівка, – грошові кошти у касі, – є абсолютно ліквідним активом. У зв'язку з цим вона найбільше піддана розкраданням. Саме тому підприємства повинні, в першу чергу, здійснювати постійний контроль за своєчасним і правильним оформленням касових документів та їхньою обробкою, регулярною інвентаризацією каси.

У касі підприємства можуть зберігатися: готівка, цінні папери, придбані у інших підприємств (акції, облігації тощо), грошові документи, які є бланками суворого обліку (трудові книжки та вкладні листки до них, квитанції подорожніх листів автотранспорту, бланки довіреностей та таке інше).

Керівник підприємства зобов'язаний забезпечити приміщення, обладнання каси і належне зберігання цінностей у касі та, при необхідності – безпеку їхнього транспортування.

Вся готівка підприємства повинна зберігатись у спеціальній вогнетривкій металевій шафі (сейфі), яка після закінчення роботи каси замикається ключем і опломбовується сургучною печаткою. Ключі від шафи і печатки зберігаються у касира, а їхні дублікати – в опечатаній касиром спеціальній скриньці, що постійно зберігається у директора.

Посадова матеріально-відповідальна особа, яка завідує касою, видачею та прийманням грошей і цінних паперів на підприємстві, називається «касиром». На цю посаду призначається відповідальний працівник за Наказом керівника підприємства. Керівник підприємства зобов'язаний під розписку ознайомити новопризначеного касира з Порядком ведення касових операцій та укласти з ним договір про повну матеріальну відповідальність за збереження усіх прийнятих ним (касиром) цінностей, рис. 16.2. Головний бухгалтер підприємства також повинний провести відповідний інструктаж з новопризначеним касиром щодо дотримання підлеглим встановленої на підприємстві касової дисципліни.



Касир несе відповідальність за збереження усіх грошових коштів та інших цінностей, які знаходяться на зберіганні у касі.

На підприємствах, де штатним розкладом не передбачена посада касира, обов'язки останнього може виконувати бухгалтер або інший працівник, за письмовим розпорядженням керівника підприємства, за умови укладання з ним угоди про повну матеріальну відповідальність. Про це обов'язково повідомляється установа банку (у письмовому виді), яка здійснює розрахунково-касове обслуговування підприємства. На малих підприємствах, як правило, обов'язки касира виконує бухгалтер-касир, що є одночасно і головним бухгалтером підприємства, і його касиром.

Касові операції (розрахунки підприємств за допомогою готівки), здійснюються за певними правилами, встановленими чинним законодавством в області організації готівкового обігу.

Порядок організації готівкових розрахунків підприємств включає:

- організацію зберігання наявних коштів в касі підприємства;
- порядок встановлення ліміту каси;
- порядок оформлення касових документів, у тому числі видачу готівки під звіт, ведення Касової книги тощо.

Ліміт залишку готівки в касі (далі, – ліміт каси) – це граничний розмір готівки, яка може залишатися в касі підприємства у неробочий час. Тобто зберігати в своїй касі готівку у неробочий час, підприємство має право тільки в межах затвердженого ліміту каси. Вся готівка, яка є в касі понад встановлений ліміт, в кінці дня обов'язково повинна бути здана в банк.

Підприємство, яке має поточні рахунки в декількох установах банків, повинне само, на свій розсуд, визначити, яким з банків буде встановлений йому ліміт каси.

Загальні вимоги до організації і проведення готівкових розрахунків наведені на рис. 16.3.

Поняття «грошові кошти» у бухгалтерському обліку нерозривно поєднано із поняттям «еквівалент грошових коштів».

У Балансі підприємства (у формі 1) грошові кошти та їх еквіваленти поєднані в одну статтю – «Грошові кошти та їх еквіваленти».

ВИМОГИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ГОТІВКОВИХ РОЗРАХУНКІВ

Прибуткові, видаткові касові ордери й видаткові відомості заповнюються таким чином, щоб було забезпечене збереження цих записів протягом установленого терміну зберігання цих документів (3 роки)

Уся готівка від надходження коштів своєчасно (тобто в день одержання коштів) та в повній сумі має бути оприбуткована: відображена у Касовій книзі за прибутковими касовими ордерами, у Книзі (чи Журналі) обліку касових операцій

Надходження і видачу готівки в національній валюті підприємства відображають у Касовій книзі за касовими ордерами і видатковою відомістю в день її надходження чи видачі

КАСОВА КНИГА

– аркуші мають бути пронумеровані, прошнуровані й скріплені відбитком печатки підприємства; їх кількість засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера;

– записи у Касовій книзі ведуть у двох примірниках: перші примірники залишаються у Книзі, другі (відривна частина), – за ними касири звітують про рух грошей, – у касі;

– за відсутності руху готівки в касі протягом робочого дня записи в Касовій книзі не обов'язково здійснювати

Виправлення у касових ордерах та відомостях забороняються. При наявності виправлень у Касовій книзі, вони засвідчуються підписами касира та головного бухгалтера

Ліміт каси підприємства визначають самостійно на підставі розрахунку, засвідченого підписом головного бухгалтера і керівника

У касі забороняється зберігати готівку, документи та інші цінності, що не належать даному підприємству.

Строки витрачання готівки:

- кошти, отримані на оплату праці, можна зберігати у касі понад установлений ліміт протягом 3 днів, включаючи день одержання готівки;
- кошти, отримані на інші виплати, потрібно видати в той самий день чи повернути в банк не пізніше наступного дня (також можна у межах ліміту залишити у касі).

При зарахуванні касира на роботу з ним укладається договір про повну матеріальну відповідальність.

Рис. 16.3 – Загальні вимоги до організації і проведення готівкових розрахунків

П(С)БО 4 (п. 4) визначає *еквіваленти грошових коштів* так: «короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості» [5].

Грошові кошти та їх еквіваленти у Балансі представлені у такому розрізі:

- в національній валюті;
- в іноземній валюті.

Причому, у складі грошових коштів окремо («у тому числі») виділяється каса.

Для узагальнення інформації про операції з готівковими грошовими коштами в касі підприємства Планом рахунків передбачений синтетичний рахунок 30 «Каса», що має наступні субрахунки:

- 301 «Каса в національній валюті»;
- 302 «Каса в іноземній валюті» [8].

Цей обліковий рахунок – активний, тож надходження грошових коштів в касу підприємства відображається за дебетом рахунку 30 «Каса», а видача готівки з каси підприємства, відповідно, відображається за кредитом рахунку 30 «Каса».

16.2. Організація обліку коштів на рахунках у банках

На поточних рахунках, які відкриваються банками суб'єктам господарювання в національній валюті, здійснюються всі види розрахунково-касових операцій, згідно умов договору і вимог законодавства України.

Поточний рахунок в іноземній валюті відкривається суб'єкту господарювання для зберігання грошових коштів і проведення розрахунків в межах чинного законодавства України в безготівковій і наявній іноземній валюті для здійснення поточних операцій, визначених законодавством України, і для зарахування, використання і погашення кредитів (позик, фінансової допомоги) в іноземній валюті.

Для відкриття рахунку у банку від підприємства потрібна подача

до відповідного відділення (філії) цього банку заяви про відкриття рахунку, а також картки із зразками підписів осіб (з правом першого і другого підпису) і печатки.

Особи, що мають право першого і другого підпису, зобов'язані пред'явити уповноваженому працівнику банку наступні документи:

- паспорт або документ, який його замінює;
- документ, виданий податковим органом, що свідчить про привласнення фізичній особі ідентифікаційного номера платника податків;
- документи, підтверджуючі їх повноваження.

Слід зазначити, що банк має право затребувати й інші документи і відомості, необхідні для з'ясування суті діяльності суб'єкта, його фінансового положення тощо. У разі непред'явлення таких документів (відомостей) рахунок суб'єкту не відкривається.

Для здійснення операцій з банком використовуються відповідні документи, щодо надходження й отримання коштів на поточний рахунок підприємства, рис. 16.4.

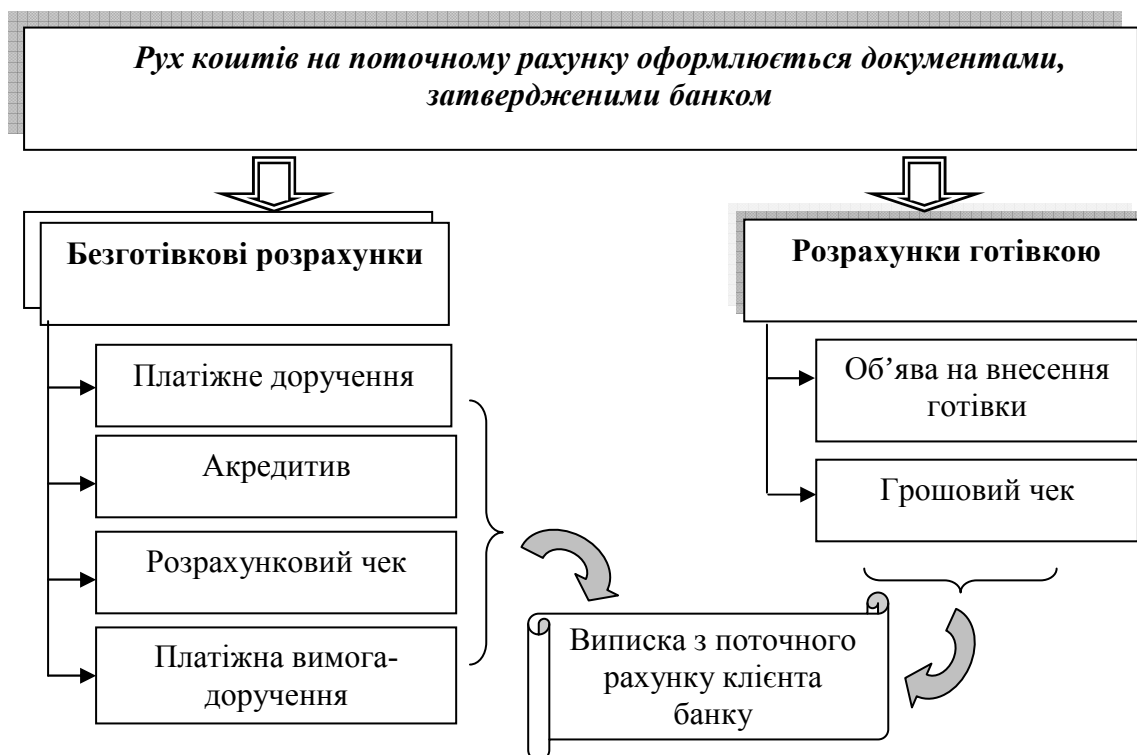


Рис. 16.4 – Документування руху коштів на рахунках у банку

Бланки типових «банківських документів», що використовуються по операціях з банком, виготовляються відповідно до їх стандартизовано-уніфікованих зразків, затверджених НБУ, – друкарським способом або з використанням комп'ютерної техніки, – з відображенням обов'язкових реквізитів. Виключенням при цьому є грошові чеки, які виготовляються тільки друкарським способом.

Обов'язковими реквізитами «банківських документів» є:

- ✓ дата здійснення операції;
- ✓ зазначення платника та одержувача;
- ✓ паспортні дані особи-одержувача (або документа, який його замінює);
- ✓ сума касової операції;
- ✓ підписи платника або одержувача;
- ✓ підписи працівників банку, уповноважених здійснювати касову операцію;
- ✓ номер рахунку одержувача;
- ✓ найменування банку одержувача;
- ✓ інші реквізити, необхідні для здійснення окремих операцій з готівкою.

Усі додаткові реквізити можуть бути дописані в касовому документі від руки ручкою.

Виправлення в банківських документах реквізитів (номеру рахунку, найменування клієнта, суми, прізвища, імені, по-батькові одержувача чи платника) не допускаються.

Для обліку наявності й руху грошових коштів, що перебувають на рахунках у банку, які можуть бути використані тільки для поточних операцій, призначений рахунок 31 «Рахунки в банках», що має наступні субрахунки:

- 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» [8; 9].

Всі субрахунки коштів є активними, і на них не повинні утворюватися кредитові сальдо. По дебету рахунку 31 «Рахунки в банках» відображається надходження грошових коштів, по кредиту, – їх використання.

16.3. Види дебіторської заборгованості та рахунки щодо її обліку

Згідно П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», дебіторською вважається сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Інакше кажучи, до дебіторів підприємства слід віднести усіх юридичних або фізичних осіб, що заборгували йому якісь кошти (ресурси).

Найбільша дебіторська заборгованість виникає у підприємств, як правило, у зв'язку з їх основною діяльністю. Однак, є також підприємства, – наприклад, такі, що займаються роздрібною торгівлею, – у яких дебіторська заборгованість від основної діяльності (роздрібної торгівлі) утворюватись не може: товар продається одразу ж за готівкові кошти; він ніколи не надається у борг.

У першу чергу, дебіторська заборгованість утворюється у підприємства під час відвантаження його продукції (виконанні робіт, наданні послуг) іншим підприємствам (покупцям/замовникам).

Процес збуту починається із моменту відвантаження готової продукції (див. рис. 12.2) покупцям (завершення виконання робіт, надання послуг), а закінчується реалізацією, – отриманням коштів від покупців/замовників (у касу або на банківський рахунок). Тож, у бухгалтерії підприємства розрахунки за продукцію знаходяться під невідпинним контролем протягом усього періоду, доки продукція не буде сплачена, хоча право власності на неї переходить від виробника покупцеві вже після дати відвантаження.

Важливим документом, що визначає обов'язки продавця продукції й її покупця/замовника є договір купівлі-продажу, в якому зазначаються: умови постачання, кількість, ціна, терміни, форми розрахунків тощо. Умови постачання включають такі елементи, як: пакування, тару, навантажувально-розвантажувальні роботи, доставку й перевезення, страхування вантажів, тарифи на перевезення й таке інше.

Дебіторська заборгованість підприємства визнається його активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигід та може бути достовірно визначена її сума. Вона може класифікуватись за багатьма ознаками, але П(С)БО 2 «Баланс» надає перевагу її класифікації за терміном погашення і поділяє її, відповідно, на: довгострокову і поточну, рис. 16.5.



Рис. 16.5 – Класифікація дебіторської заборгованості за П(С)БО 2

Ще один найважливіший вид дебіторської заборгованості, – *безнадійну* таку *заборгованість*, – визначає П(С)БО 10 (п.4): це – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності [5].

Вище ми визначили сутність грошових коштів, що зберігаються у касі підприємства та на його рахунках у банку, а також приділили увагу дослідженню змісту дебіторської заборгованості підприємства. Це є важливими моментами для правильного здійснення їх обліку.

Акцентуємо увагу, на тому, що усі ці різновиди оборотних активів приймають участь для обслуговування сфери обігу коштів. Тож, за їх участю відбувається велика кількість різноманітних розрахунків підприємства

з юридичними та фізичними особами, що сприяє потенційному збільшенню його активів, рис. 16.6.

<i>Види розрахунків, що обліковуються на рахунках 1 класу</i>	
16 «Довгострокова дебіторська заборгованість»	Розрахунки із заборгованості за майно, що передано у фінансову оренду за довгостроковими вексями, одержаними за іншою дебіторською заборгованістю
<i>Види розрахунків, що обліковуються на рахунках 3 класу</i>	
34 «Короткострокові векселі одержані»	Заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію, товари і за іншими операціями, що забезпечені векселем
35 «Поточні фінансові інвестиції»	За рухом поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, а також депозитними сертифікатами
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	За відвантажену продукцію, окрім заборгованості, що забезпечена векселем, за розрахунками з учасниками ПФГ
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	Розрахунки із підзвітними особами; за позиками працівникам, за різні послуги, що не пов'язані безпосередньо з процесом виробництва, за нарахованими доходами

Рис. 16.6 – Використання рахунків 1 і 3 класу Плану рахунків для відображення розрахунків підприємства

Далі, слід приділити увагу дослідженню засад щодо обліку пасивів підприємства.

Контрольні питання

1. Як можна охарактеризувати грошові кошти підприємства?
2. Де і як здійснюється облік касових операцій?
3. Які рахунки застосовують для обліку грошових коштів?
4. Як відбивається в обліку поточна дебіторська заборгованість?

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 7.

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ:

КЛАСИФІКАЦІЯ, ОЦІНКА, РАХУНКИ, ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК З БАЛАНСОМ

Тема 17. «Облік власного капіталу»

План теми:

17.1. Власний капітал; критерії визнання та види

17.2. Рахунки, що призначені для обліку власного капіталу

Ключові терміни: власний капітал та види, що його складають; рахунки, що застосовуються для обліку різновидів капіталу у Плані рахунків

Література до теми: 5, 8, 9, 12, 18, 23, 24

17.1. Власний капітал, критерії визнання та види

Власний капітал є основою для початку і продовження господарської діяльності, та одним із найістотніших показників, оскільки виконує функції:

- ✓ довгострокового фінансування,
- ✓ відповідальності і захисту прав кредиторів,
- ✓ кредитоспроможності,
- ✓ самостійності,
- ✓ розподілу доходів і активів.

Власний капітал утворюється двома шляхами:

- внесенням власниками підприємства;
- накопичуванням суми доходу, що залишається на підприємстві.

За формами власний капітал поділяється на:

- інвестований;
- нерозподілений прибуток.

За рівнем відповідальності власний капітал поділяється на:

- статутний капітал;
- додатковий (нереєстрований) капітал, який складається з додатково вкладеного капіталу, резервного капіталу, нерозподіленого прибутку.

Визначення терміна «власний капітал», які подаються різними вченими-економістами відрізняються не дуже суттєво. Проте тлумачення цього поняття у бухгалтерському обліку істотно відрізняється від його тлумачення іншими економічними науками. Тож, можна визначити три основні підходи до визначення суті власного капіталу, рис. 17.1.

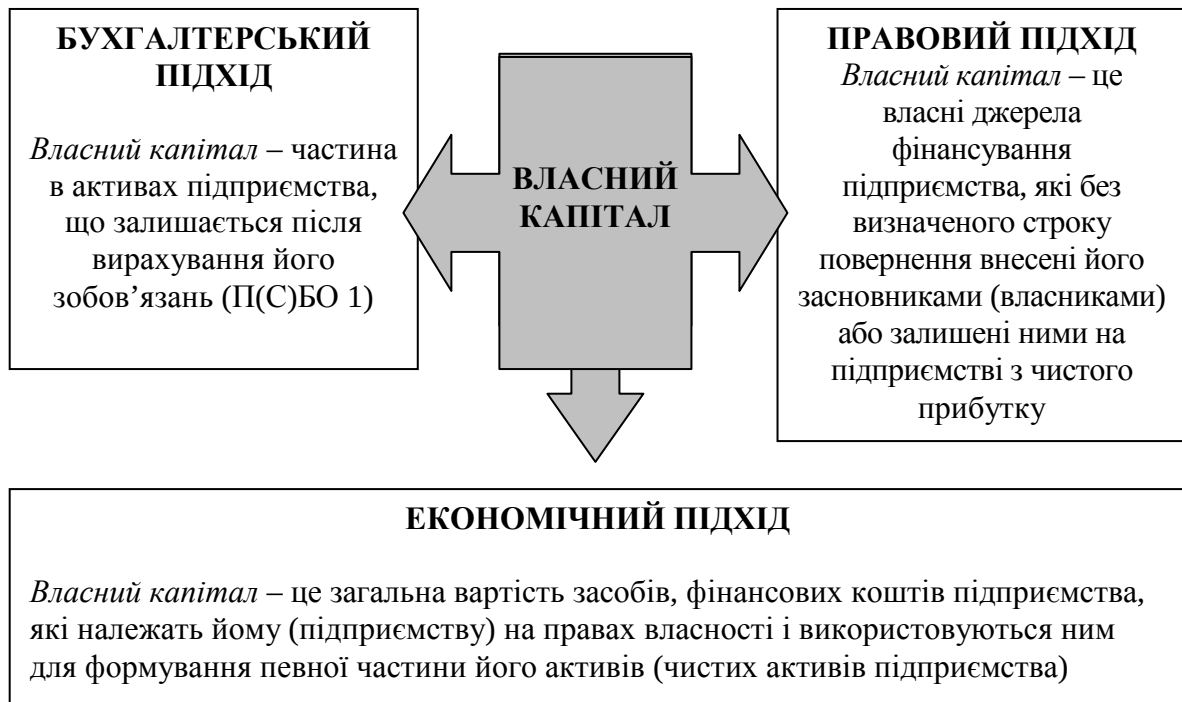


Рис. 17.1 – Підходи до визначення поняття «власний капітал»

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» визначає основні складові власного капіталу, рис. 17.2.

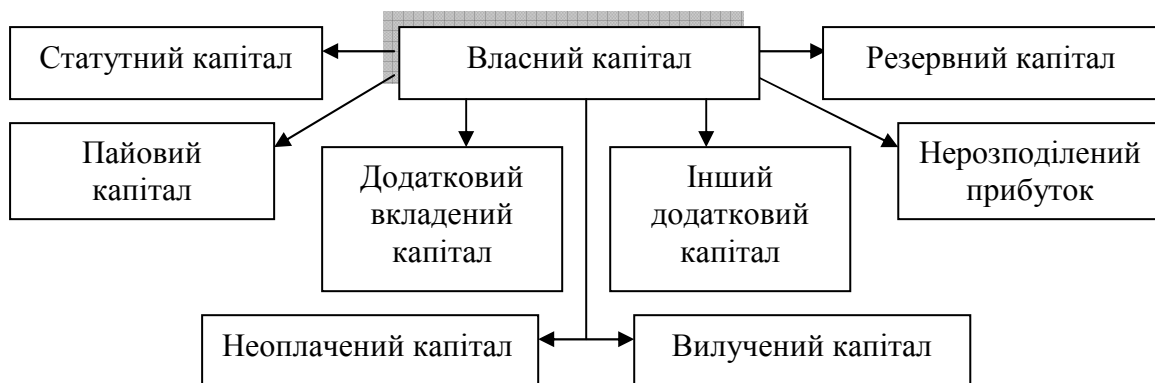


Рис. 17.2 – Види власного капіталу за П(С)БО 2

17.2. Рахунки, що призначені для обліку власного капіталу

Узагальнимо рахунки 4 класу, на яких повинен відображатись рух складових власного капіталу та деяких видів зобов'язань відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, табл. 17.1.

Таблиця 17.1 – Перелік рахунків для обліку власного капіталу

№ рахунку	Назва рахунка, субрахунка	Призначення рахунків, субрахунків
40	Статутний капітал	Пасивний, для обліку зафіксованих в установчих документах сум, що є внесками (власників, засновників) до капіталу підприємства
41	Пайовий капітал	
42	Додатковий капітал	Пасивний, для обліку додаткових внесків, дооцінки активів та інших коштів, зарахованих до власного капіталу понад заявлену суму
43	Резервний капітал	Пасивний, для обліку резервів, створених за рахунок нерозподіленого прибутку
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Для обліку чистих фінансових результатів
441	<i>Прибуток нерозподілений</i>	Пасивний, для обліку чистих фінансових результатів, що реінвестовані у підприємство
442	<i>Непокриті збитки</i>	Контрпасивний, для обліку вилучення власного капіталу в результаті допущених збитків
443	<i>Прибуток, використаний у звітному періоді</i>	Контрпасивний, для обліку використання прибутку власниками на поповнення статутного і резервного капіталу, виплату дивідендів
45	Вилучений капітал	Контрпасивний, регулює статутний капітал у бік зменшення на суми викуплених в акціонерів акцій власної емісії
46	Неоплачений капітал	Контрпасивний, регулює статутний капітал у бік зменшення на суму заявлених, але не внесених коштів
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Пасивний, для обліку створених на підприємстві резервів майбутніх витрат і платежів
48	Цільове фінансування і цільові надходження	Пасивний, для обліку коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення

При оголошенні внесків до статутного капіталу (під час його формування) повинен робитись наступний бухгалтерський запис:

Дебет рах. 46 «Неоплачений капітал»,

Кредит рах. 40 «Статутний капітал».

Розрахунки (внески) власників (учасників) можуть здійснюватись у різний спосіб.

1. Грошовими коштами в національній та іноземній валюті:

Дебет рах. 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках»,

Кредит рах. 46 «Неоплачений капітал»;

2. Шляхом передачі майна:

- товарно-матеріальними цінностями:

Дебет рах. 20 «Виробничі запаси»; 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 28 «Товари»,

Кредит рах. 46 «Неоплачений капітал»;

- основними засобами та іншими необоротними активами:

Дебет рах. 10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»,

Кредит рах. 46 «Неоплачений капітал»;

- нематеріальними активами:

Дебет рах. 12 «Нематеріальні активи»,

Кредит рах. 46 «Неоплачений капітал».

Формування ще одного важливого виду власного капіталу, – резервного капіталу підприємства, – відбувається за рахунок його чистого прибутку:

Дебет рах. 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»,

Кредит 43 «Резервний капітал».

Контрольні питання

1. Які функції виконує та як утворюється власний капітал на підприємствах? Як це пов'язано із формою власності підприємства?

2. За якими видами поділяється власний капітал у бухгалтерському обліку?

3. Які рахунки бухгалтерського обліку застосовуються щодо обліку різновидів власного капіталу?

Тема 18. «Облік зобов'язань»

План теми:

18.1. Визначення сутності та класифікація зобов'язань щодо їх обліку

18.2. Рахунки для обліку довгострокових і поточних зобов'язань

Ключові терміни: економічна сутність і класифікація зобов'язань; рахунки для обліку довгострокових зобов'язань; рахунки для обліку поточних зобов'язань

Література до теми: 5, 8, 9, 12, 18, 23, 24

18.1. Визначення сутності та класифікація зобов'язань щодо їх обліку

Кредиторська та дебіторська види заборгованості можуть мати місце на будь-якому підприємстві. За своєю економічною природою вони беруть початок у розумінні кругообігу коштів підприємства, дослідження якого нерозривно пов'язане із визначенням поняття «оборотний капітал».

Рух вартості у кожного окремого товаровиробника пов'язаний з нерівномірністю витрат і надходжень. Відливи та приливи коштів/ресурсів, в кругообігу капіталу, систематично породжують ситуацію, при якій у одних товаровиробників тимчасово вивільняються кошти/ресурси, а в інших, навпаки, – з'являються тимчасово збільшені потреби у них. Тому об'єктивними причинами, які зумовлюють появу кредиту є такі, як: особливості співвідношення між часом виробництва і періодом обороту продукції; величина робочого часу; характер виготовленої продукції; сезонність виробництва, рівень цін і їх зміни тощо.

Приливи і відливи коштів/ресурсів, зумовлюють відхилення фактичної потреби в них від норми і визначають мінімальні розміри власних грошових ресурсів сучасних підприємств і необхідність залучення додаткових, кредитних ресурсів.

Оскільки боржник зобов'язаний повертати позичені кошти у встановлений термін (що може бути пов'язане також з оплатою відсотка), то це примушує його використовувати їх так, щоб в потрібний час вони вивільнялися з обороту і приносили доходи. Тобто боржник повинен використовувати їх обачно і ефективно. В іншому випадку, боржник матиме великі збитки, може втратити свій підприємницький авторитет або навіть збанкрутіти. Таким чином, боргова залежність породжує виникнення зобов'язань перед кредитором.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та до П(С)БО 11, *зобов'язання* – це заборгованість підприємства, що виникла, внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди [5].

Зобов'язання виникають через існуючі (завдяки минулим операціям чи подіям) борги підприємства щодо передачі активів чи надання послуг іншому підприємству в майбутньому. Отже зобов'язаннями виступає заборгованість підприємства, яка виникає, головним чином у зв'язку з придбанням товарів (ресурсів, робіт та послуг) у кредит, або ж, – кредити, які, підприємство отримує для свого фінансування.

Погашення зобов'язання може відбутися: сплатою грошових коштів в готівковій або безготівковій формі; розрахунками в кредит; передачею інших активів; наданням послуг; заміною зобов'язання іншим; перетворенням зобов'язання на капітал; відмовою кредитора від своїх прав або позбавленням їх. Використання безготівкової, готівкової або кредитної форми порядку розрахунків між отримувачем коштів і платником визначається договором.

Зобов'язання визнається і відображається в обліку і звітності, якщо дотримуються три основні умови:

- воно з'явилося результатом здійснених операцій, подій;
- його погашення призведе до зменшення ресурсів, від яких очікується погашення економічних вигід;

- підприємство може достовірно визначити його оцінку.

Охарактеризуємо види зобов'язань, відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання», табл. 18.1.

Таблиця 18.1 – Класифікація зобов'язань для їх відображення
у бухгалтерському обліку

Вид зобов'язання	Характеристика виду зобов'язань
Поточні зобов'язання	Зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу, або повинні бути погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу: - короткострокові кредити банків; - поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями; - короткострокові векселі видані; - кредиторська заборгованість за товари, послуги, роботи; - поточна заборгованість за розрахунками (за авансами одержаними, з бюджетом та позабюджетними платежами, з оплати праці, з учасниками, за внутрішніми розрахунками); - інші поточні зобов'язання.
Довгострокові зобов'язання	Усі зобов'язання, які не є поточними: довгострокові кредити банків; інші довгострокові фінансові зобов'язання; відстрочені податкові зобов'язання.
Забезпечення	Зобов'язання, з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу: - додаткове пенсійне забезпечення; - виконання гарантійних зобов'язань; - виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів.
Непередбачені зобов'язання	- зобов'язання, яке може виникнути внаслідок минулих подій, та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; - 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.
Доходи майбутніх періодів	Доходи, одержані підприємством у звітному періоді, але такі, що відносяться до наступних періодів

Як правило, підприємства мають досить великі обсяги, у першу чергу, поточних зобов'язань.

За П(С)БО 11 у Балансі підприємства усі поточні зобов'язання відображаються за сумою погашення, тобто у фінансовій звітності в розділі поточних зобов'язань відображається сума, яка буде фактично сплачена при погашенні такого зобов'язання, табл. 18.2.

Таблиця 18.2 – Фрагмент Балансу (форма 1) IV розділ Пасиву
«Поточні зобов'язання»

Пасив	Код рядка	Зміст статті
1	2	3
Короткострокові кредити банків	500	Сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них позиками
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	Сума довгострокових зобов'язань, що підлягають погашенню впродовж дванадцяти місяців з дати балансу
Векселі видані	520	Сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок (робіт) постачальників, підрядників та інших кредиторів
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	Сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої вексями)
Поточна заборгованість за розрахунками з одержаних авансів	540	Сума авансів, отриманих від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт (послуг)
Поточна заборгованість за розрахунками з бюджетом	550	Заборгованість підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства
Поточна заборгованість за розрахунками з позабюджетними фондами	560	Заборгованість за внесками до позабюджетних фондів

1	2	3
Поточна заборгованість за розрахунками зі страхування	570	Заборгованість за відрахуваннями до Пенсійного фонду, на соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників
Поточна заборгованість за розрахунками з оплати праці	580	Заборгованість з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату
Поточна заборгованість за розрахунками з учасниками	590	Заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), яка пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і формуванням статутного капіталу
Поточна заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	600	Заборгованість підприємства пов'язаним сторонам і кредиторська заборгованість з внутрішньовідомчих розрахунків
Інша поточна заборгованість	601	Зобов'язання, які не включено до наведених статей

18.2. Рахунки для обліку довгострокових і поточних зобов'язань

Рахунки 5 класу «Довгострокові зобов'язання» призначені для обліку зобов'язань, які виникають у підприємства протягом операційного циклу діяльності підприємства (постачання, виробництва, реалізації тощо) строком погашення більше 12 місяців після дати балансу. До них належать рахунки: 50 «Довгострокові позики», 51 «Довгострокові векселі видані», 52 «Довгострокові зобов'язання з оренди», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» та ін.

Рахунки 6 класу «Поточні зобов'язання» призначені для обліку зобов'язань, які будуть погашені у звичайному порядку операційної діяльності підприємства протягом 12 місяців від дати балансу. До них належать рахунки: 60 «Короткострокові позики», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 64 «Розрахунки по податках і платежах», 65 «Розрахунки по страхуванню», 66 «Розрахунки по оплаті праці» та ін.

У цілому, залежно від виду, зобов'язання обліковуються на рахунках класів 4, 5 і 6 Плану рахунків бухгалтерського обліку, рис. 18.1.

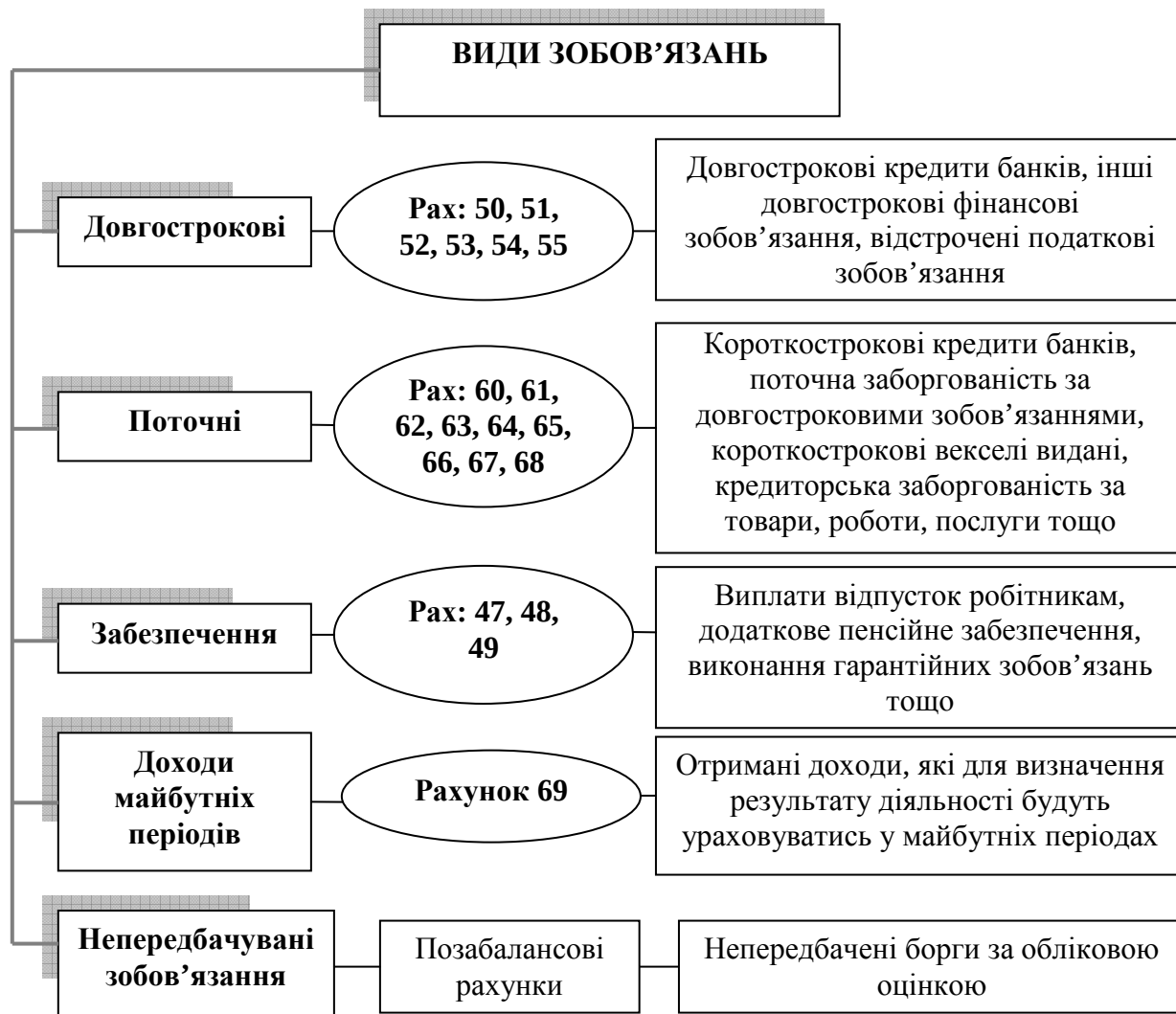


Рис. 18.1 – Види зобов'язань та рахунки, що для їх обліку

Контрольні питання

1. Яким чином у підприємств виникає кредиторська заборгованість?
2. На які види поділяються в обліку зобов'язання?
3. Які класи рахунків та рахунки використовуються щодо обліку певних зобов'язань?
4. Як пов'язані рахунки щодо обліку зобов'язань із Балансом підприємства?

Тема 19. «Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу»

План теми:

19.1. Оплата праці: організаційні засади щодо її обліку в Україні

19.2. Рахунки та первинні документи, що використовуються для обліку праці та її оплати

19.3. Соціальне страхування персоналу: види та рахунки для обліку

Ключові терміни: визначення заробітної плати; нормативно-правові акти щодо обліку оплати праці в Україні; мінімальна заробітна плата; прожитковий мінімум; системи та форми оплати праці; рахунки щодо обліку оплати праці; первинні документи з оплати праці; загальнодержавне соціальне страхування персоналу та рахунки для обліку його видів

Література до теми: 5, 8, 9, 12, 18, 23, 24

19.1. Оплата праці: організаційні засади щодо її обліку в Україні

Заробітна плата – це одна з найскладніших економічних категорій і одне з найважливіших соціально-економічних явищ. Оскільки, з одного боку, вона є основним (і часто єдиним) джерелом доходів найманих працівників, основою матеріального добробуту членів їхніх сімей, а, з іншого боку, – є суттєвою частиною витрат виробництва й ефективним засобом мотивації працівників до досягнення цілей підприємства для роботодавців.

Питання організації заробітної плати і формування її рівня разом з питаннями забезпечення зайнятості складають основу соціально-трудових відносин у суспільстві, бо включають нагальні інтереси всіх учасників трудового процесу.

Правове визначення заробітної плати міститься у ст. 1 Закону України «Про оплату праці»: *заробітна плата* – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану роботу.

В Україні облік оплати праці врегульований на законодавчому рівні достатньо.

Про це свідчать такі наявні нормативні документи, табл. 19.1.

Таблиця 19.1 – Характеристика основних нормативних документів
з оплати праці

№ з/п	Назва документа	Короткий зміст
1	2	3
1	Кодекс законів про працю України (КЗпПУ)	Кодекс регулює трудові відносини всіх працівників, сприяючи зростанню продуктивності праці, поліпшенню якості роботи, підвищенню ефективності суспільного виробництва і піднесенню на цій основі матеріального і культурного рівня життя трудящих, поступовому перетворенню праці на благо суспільства в першу життєву потребу кожної працездатної людини
2	Закон України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 49/96-ВР	Закон визначає економічні, правові та організаційні правові засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємством і спрямований на забезпечення відтворювальної та стимулюючої функції заробітної плати
3	Закон України «Про відпустки» від 15.11.96 р. № 504/96 ВР	Закон встановлює державні гарантії права на відпустки, визначає умови, тривалість і порядок надання їх працівникам для відновлення працездатності, зміцнення здоров'я, а також для виховання дітей, задоволення власних життєво важливих потреб та інтересів, всебічного розвитку особи.
4	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996- XIV	Закон визначає правові засади регулювання, організації ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності в Україні.

1	2	3
5	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» від 28.10.03 р. № 601	Положення визначає порядок обліку виплат працівникам за результатами їхньої праці.
6	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція щодо його застосування від 30.11.99 р. № 291	План рахунків та Інструкція щодо його застосування встановлюють призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємства

У той же час, ми можемо зробити висновок, що проголошені законодавчі документи не можуть забезпечити вирішення економічних проблем, однією з найважливіших з яких є гідна людини заробітна плата.

Важливими індикаторами визначення рівня заробітної плати в Україні є такі поняття як «мінімальна заробітна плата» та «прожитковий мінімум», за допомогою яких визначається також і рівень добробуту громадян.

Згідно з Кодексом законів про працю України (КЗпПУ) *мінімальною заробітною платою* є законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт).

До мінімальної заробітної плати не включаються доплати, надбавки, заохочувальні та компенсаційні виплати.

Прожитковий мінімум, встановлений законом, є базовим державним соціальним стандартом, на основі якого визначаються державні соціальні гарантії та стандарти у сферах доходів населення, житлово-комунального, побутового, соціально-культурного обслуговування, охорони здоров'я та освіти (Ст.6 Закону України «Про державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії»).

Ст.1 Закону України «Про прожитковий мінімум» визначає поняття *прожитковий мінімум* як вартісну величину достатнього для забезпечення нормального функціонування організму людини, збереження його здоров'я набору продуктів харчування, а також мінімального набору непродовольчих товарів та мінімального набору послуг, необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості.

Прожитковий мінімум визначається у розрахунку на місяць, на одну особу, а також окремо для тих, хто відноситься до основних соціальних і демографічних груп населення:

- дітей віком до 6 років;
- дітей віком від 6 до 18 років;
- працездатних осіб;
- осіб, які втратили працездатність.

Прожитковий мінімум на одну особу, а також окремо для тих, хто відноситься до основних соціальних і демографічних груп населення, щороку затверджується Верховною Радою України в законі про Державний бюджет України на відповідний рік.

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Розмір заробітної плати може бути й нижчим за розмір, встановлений трудовим договором, або нижчим за розмір чинної мінімальної заробітної плати, у разі невиконання норм виробітку, виготовлення продукції, що виявилася браком, та з інших, передбачених чинним законодавством причин, які мали місце з вини працівника.

У той же час, забороняється будь-яке зниження розмірів оплати праці залежно від: походження, соціального і майнового стану, расової та національної належності, статі, мови, політичних поглядів і релігійних переконань, членства у професійній спілці чи іншому об'єднанні громадян, роду і характеру знань, місця проживання.

Структурно заробітна плата складається з трьох частин відповідно до яких формується й фонд заробітної плати підприємства, рис. 19.1.



Рис. 19.1 – Структура заробітної плати на підприємствах України

Підприємство самостійно розробляє та затверджує форми та системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, ставки, схеми посадових окладів, умови надання і розміри надбавок, доплат, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних та гарантійних виплат.

На вітчизняних підприємствах, згідно з Громадянським Кодексом України, застосовуються основні (дві) системи оплати праці:

- *погодинна* – оплачується робота за одиницю часу (як правило за годину);
- *відрядна* – за основу розрахунку заробітної плати береться кількість виконаної роботи та розцінки за одиницю продукції, рис. 19.2.

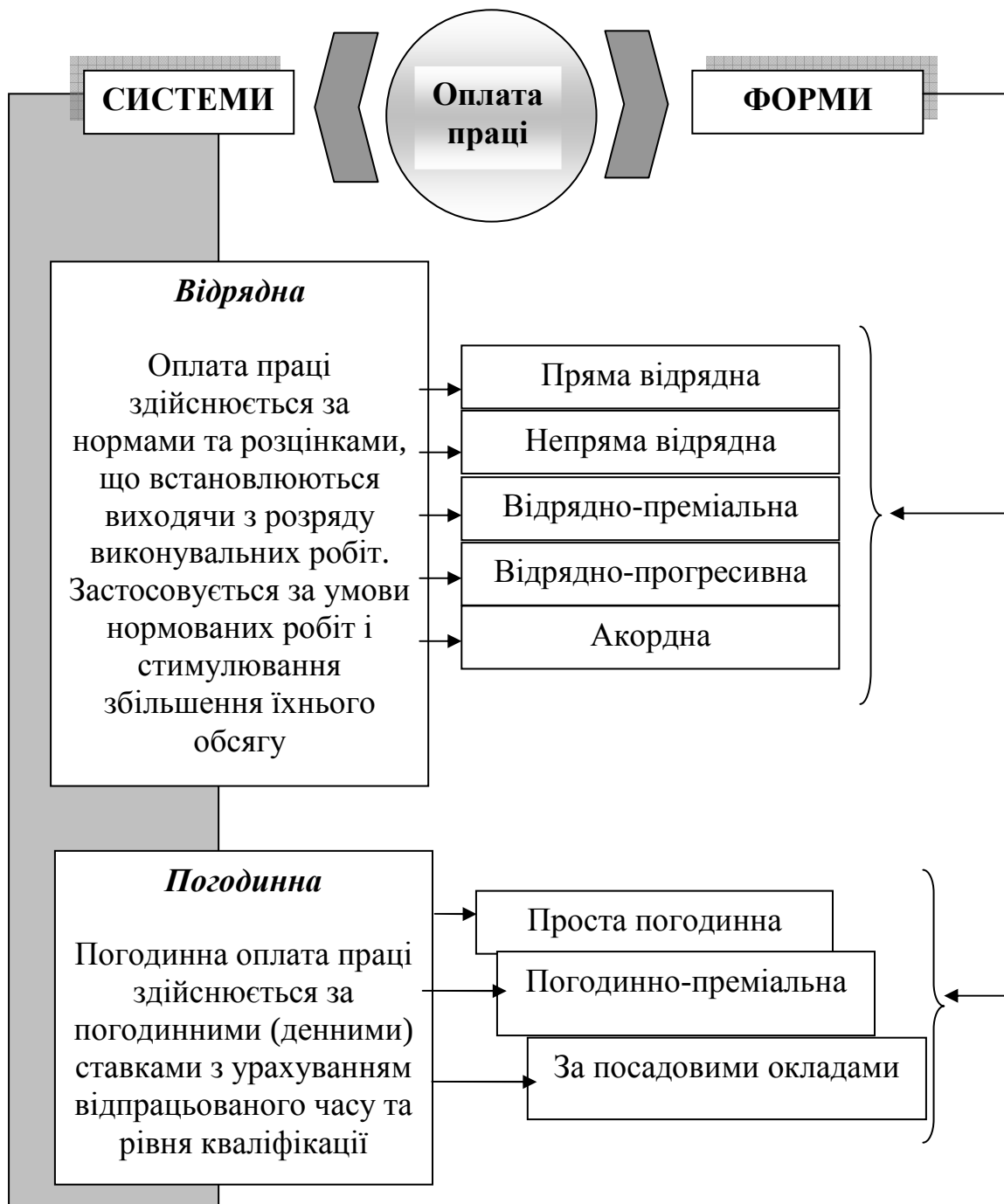


Рис. 19.2 – Системи та основні форми оплати праці робітників підприємств України

Різновиди відрядної та погодинної систем оплати праці складають їхні форми (див. рис. 19.2). Під *формою оплати праці* розуміють сукупність правил, які визначають співвідношення між мірою праці та мірою винагороди працівників.

Юридичною формою регулювання трудових відносин на кожному підприємстві є Колективний договір, що укладається між власником

чи уповноваженим ним органом (особою), з одного боку, і профспілковими організаціями, що діють у відповідності зі своїми статутами. Кожне підприємство в Колективному договорі закріплює певну систему і форму оплати праці, а також перелік премій, надбавок та доплат.

Чинним законодавством України передбачений ряд випадків, коли оплата праці й інші виплати нараховуються, виходячи із середньої заробітної плати для оплати часу: щорічної та додаткової відпустки, компенсації щодо невикористаних відпусток різних видів; перебування у службовому відрядженні; знаходження працівника на обслідуванні у медичних установах тощо.

19.2. Рахунки та первинні документи, що використовуються для обліку праці та її оплати

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності визначені у П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [5].

Облік розрахунків з оплати праці ведуть за допомогою рахунка 66 «Розрахунки з виплат персоналу», який має такі важливі субрахунки, рис. 19.3.

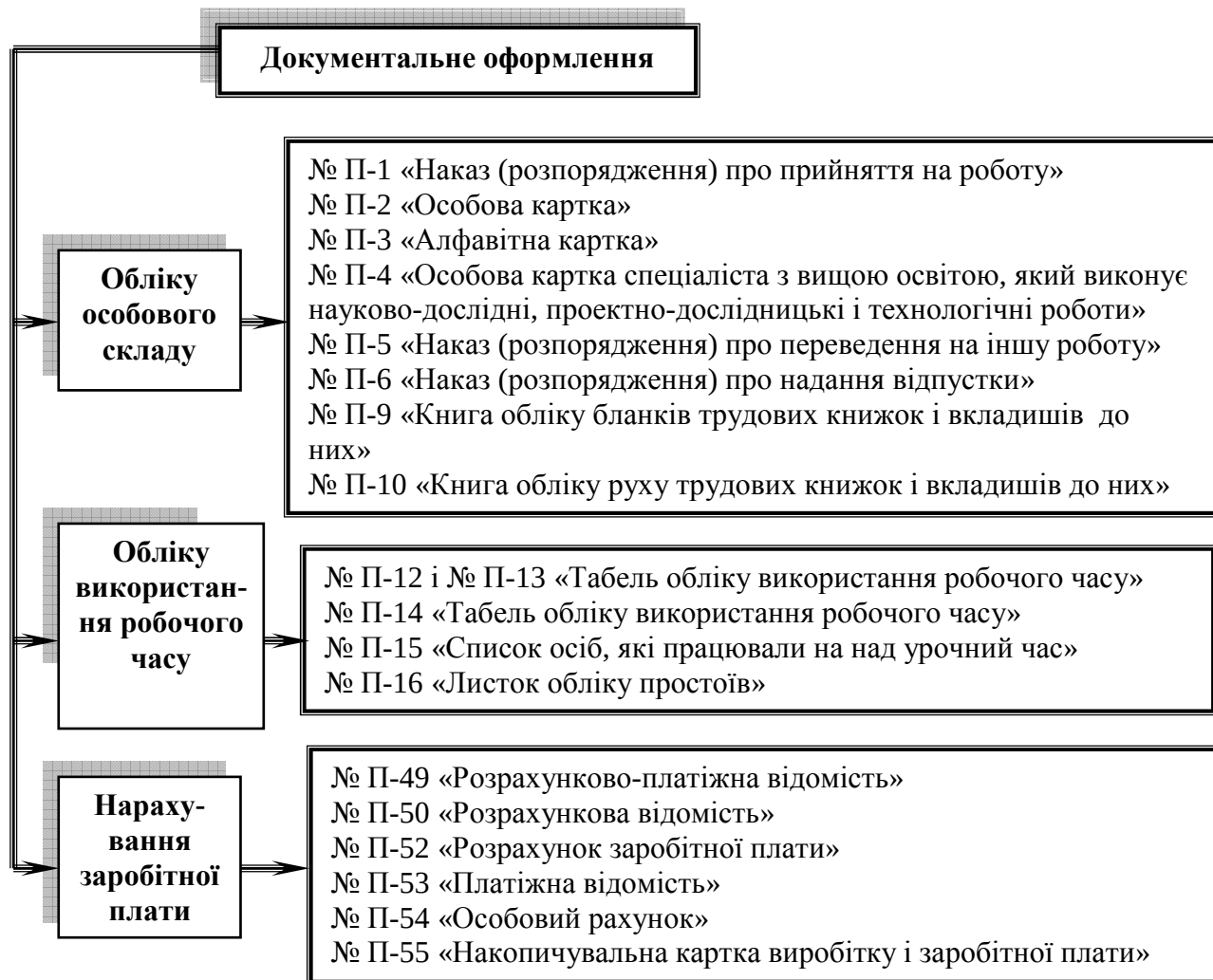


Рис. 19.3 – Рахунки, що використовуються для обліку оплати праці

На 66 рахунку обліковують розрахунки з постійними, тимчасовими і залученими працівниками за оплатою праці, преміями; допомогою за тимчасовою працездатністю та депонованими сумами. За кредитом рахунка 66 відображають нараховану працівникам підприємства основну та додаткову заробітну плату, премії, допомогу за тимчасовою непрацездатністю, інші нарахування, а за дебетом – виплату заробітної плати, премій, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими документами,

вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів в рахунок заробітної плати та інші утримання із оплати праці.

Основні первинні документи з обліку особового складу та оплати праці, що використовують вітчизняні підприємства наведені на рис. 19.4.



19.4 – Первинні документи з обліку особового складу, робочого часу та нарахування зарплати

19.3. Соціальне страхування персоналу: види та рахунки в обліку

Нарахування оплати праці нерозривно пов'язане із нарахуваннями витрат із соціального страхування – зборів, визначення розміру яких залежить від загального розміру фонду оплати праці підприємства, рис. 19.5.

У той же час слід пам'ятати, що із заробітної плати кожного робітника здійснюються також утримання щодо загальнообов'язкового державного соціального страхування.



Рис. 19.5 – Види нарахувань (зборів) на фонд оплати праці персоналу та синтетичні рахунки, що призначені для цього

Контрольні питання

1. Яка нормативно-правова база сформована що для обліку оплати праці в Україні?
2. Які системи і форми оплати праці застосовують сучасні підприємства?
3. За допомогою яких первинних документів здійснюється облік персоналу, використаного робочого часу, нарахованої заробітної плати?
4. Які рахунки Плану рахунків призначені для обліку оплати праці та соціального страхування персоналу?

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 8.
ЗАГАЛЬНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ ТА
ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ

Тема 20. «Облік витрат діяльності підприємства»

План теми:

20.1. Поняття та класифікація витрат підприємства

20.2. Рахунки, що використовуються для обліку витрат

Ключові терміни: визначення і класифікація витрат підприємства; витрати звичайної діяльності: операційні, фінансові та інвестиційні витрати; витрати основної діяльності; витрати іншої діяльності складники виробничої собівартості продукції; загальновиробничі витрати; рахунки 8 і 9 класів Плану рахунків

Література до теми: 5, 8, 9, 12, 17, 18, 19, 23, 24, 27

20.1. Поняття та класифікація витрат підприємства

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.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Згідно П(С)БО 16 (п. 6), *витратами звітного періоду* визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Усі витрати поділяються в обліку за видами діяльності підприємства:

а) *витрати звичайної діяльності* – це витрати будь-якої основної діяльності, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення:

- витрати операційної діяльності (складаються з витрат основної діяльності та витрат від іншої діяльності);
- витрати інвестиційної діяльності;
- витрати фінансової діяльності;

б) *витрати надзвичайної діяльності*.

Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

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

Найважливішим напрямом операційної діяльності є визначення та облік собівартості реалізованої продукції. Відповідно до П(С)БО вона визначається таким чином, рис. 20.1.

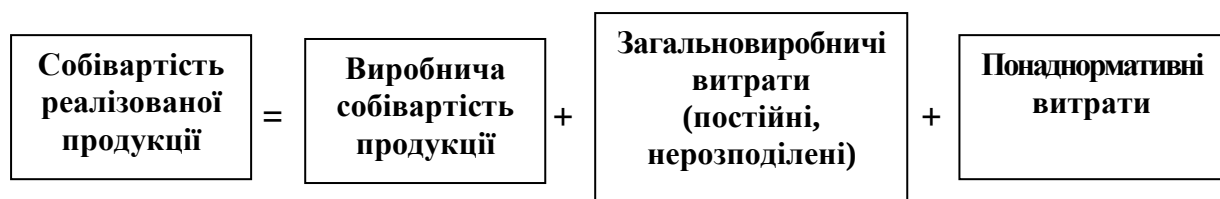


Рис. 20.1 – Складники собівартості реалізованої продукції за П(С)БО 16

Як бачимо основними складниками собівартості реалізованої продукції є виробнича собівартість продукції та одна з частин загальновиробничих витрат – постійні, нерозподілені (див. рис. 20.1). Інша ж частина загальновиробничих витрат (постійні, розподілені) увійшла до складу виробничої собівартості продукції, рис. 20.2.

СКЛАДОВІ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Прямі матеріальні витрати

Це – вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються за справедливою вартістю супутньої продукції, що реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві

Прямі витрати на оплату праці

Заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат

Інші прямі витрати

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

Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати

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

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

Рис. 20.2 – Складові виробничої собівартості продукції

Загальновиробничі витрати підприємства поділяються на постійні і змінні. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат устанавлюються підприємством, рис. 20.3.

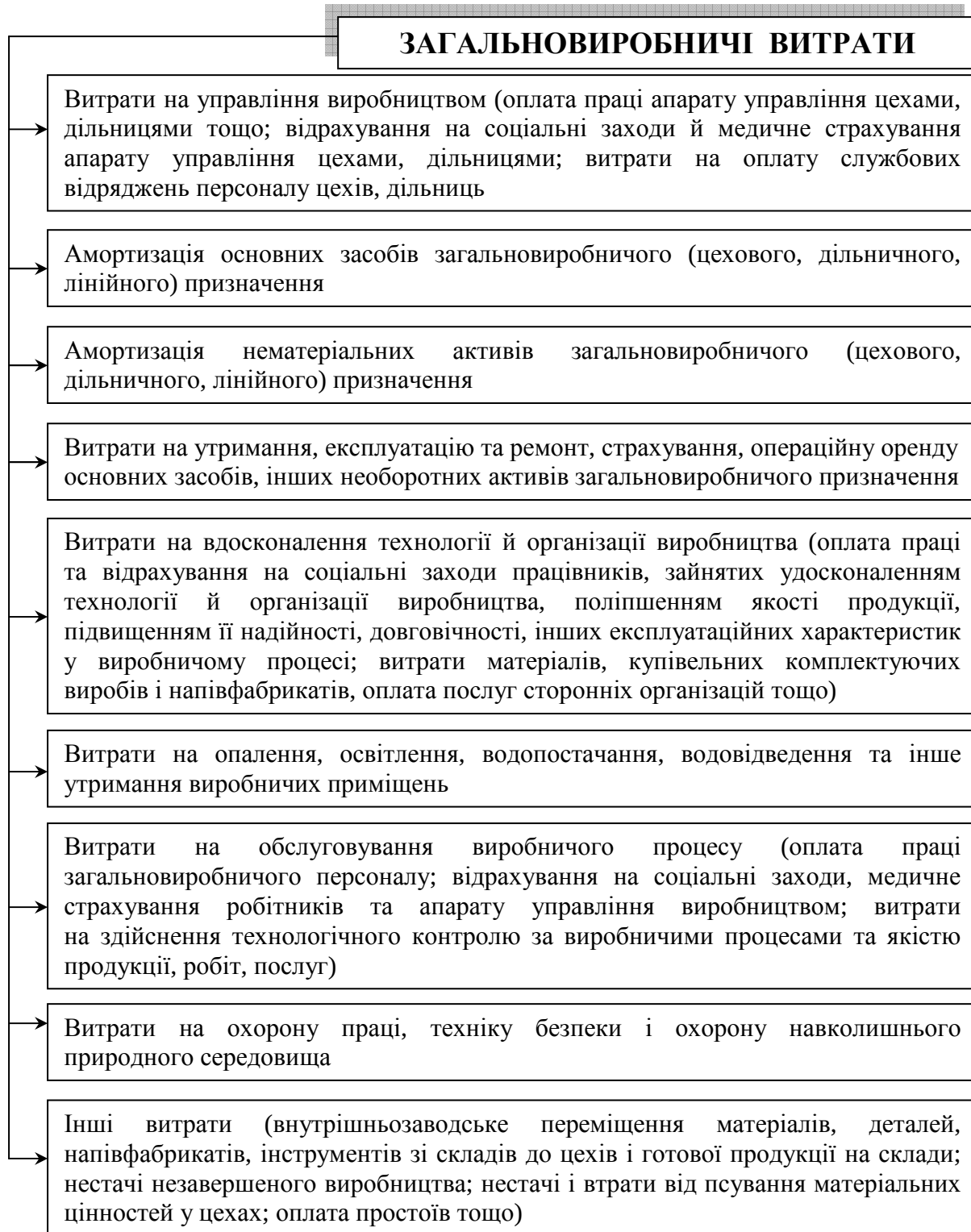


Рис. 20.3 – Складові загальновиробничих витрат підприємства відповідно до П(С)БО 16

20.2. Рахунки, що використовуються для обліку витрат

Рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності» і класу 9 «Витрати діяльності» призначені для складання Звіту про фінансові результати (форма 2).

Для кожної статті витрат Звіту про фінансові результати передбачено окремий рахунок: 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та ін.

Рахунки класу 8 «Витрати за елементами» призначені для відображення витрат за елементами: 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати» та ін. 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.

Відповідно до Плану рахунків та Інструкції до Плану рахунків підприємства можуть одночасно використовувати рахунки 8 і 9 класів, що дає змогу системно одержувати інформацію, необхідну для заповнення відповідного розділу Звіту про фінансові результати, а потім перегруповувати ці витрати за видами діяльності і центрами відповідальності.

Суб'єкти малого підприємництва можуть не використовувати рахунки класу 9 «Витрати діяльності», а обліковувати відповідні витрати тільки за елементами, які одночасно з доходами, відображеними на рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності», списувати безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунки 23 «Виробництво» і 91 «Загальновиробничі витрати» є основою для визначення собівартості реалізованої продукції. Загальна характеристика цих рахунків наведена на рис. 20.4.

Контрольні питання

1. Як класифікуються витрати за П(С)БО 16 «Витрати»?
2. За допомогою яких рахунків здійснюється облік витрат?

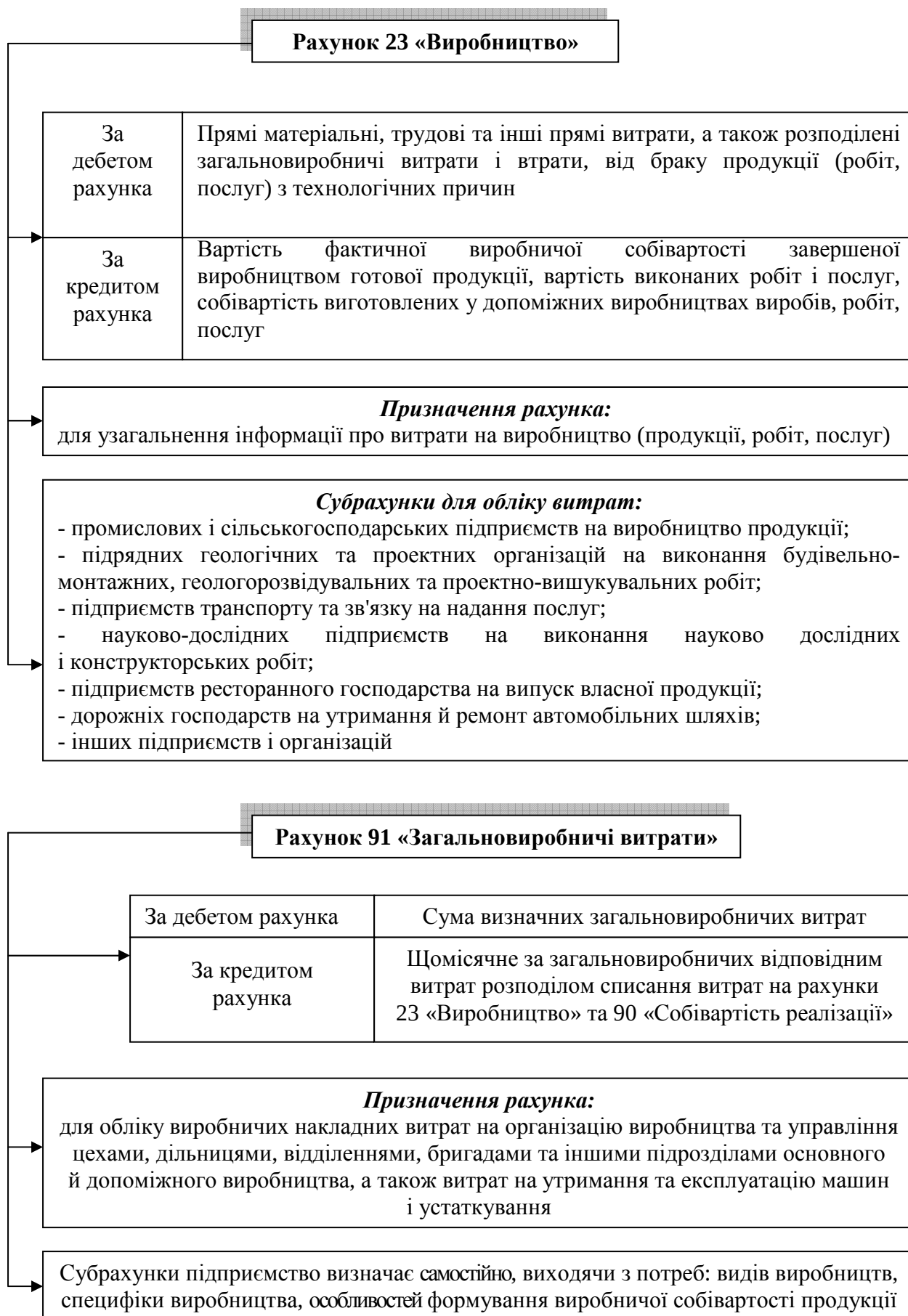


Рис. 20.4 – Загальна характеристика 23 та 91 рахунків бухгалтерського обліку

Тема 21. «Облік доходів і фінансових результатів»

План теми:

21.1. Визначення доходу у бухгалтерському обліку

21.2. Облік фінансового результату діяльності підприємства

Ключові терміни: визнання доходів у бухгалтерському обліку; основні положення П(С)БО 15 «Дохід»; фінансовий результат; рахунки для обліку доходів і фінансового результату

Література до теми: 5, 8, 9, 12, 17, 18, 19, 23, 24, 27

21.1. Визначення доходу у бухгалтерському обліку

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. Визнання доходу відбувається у бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», рис. 21.1.

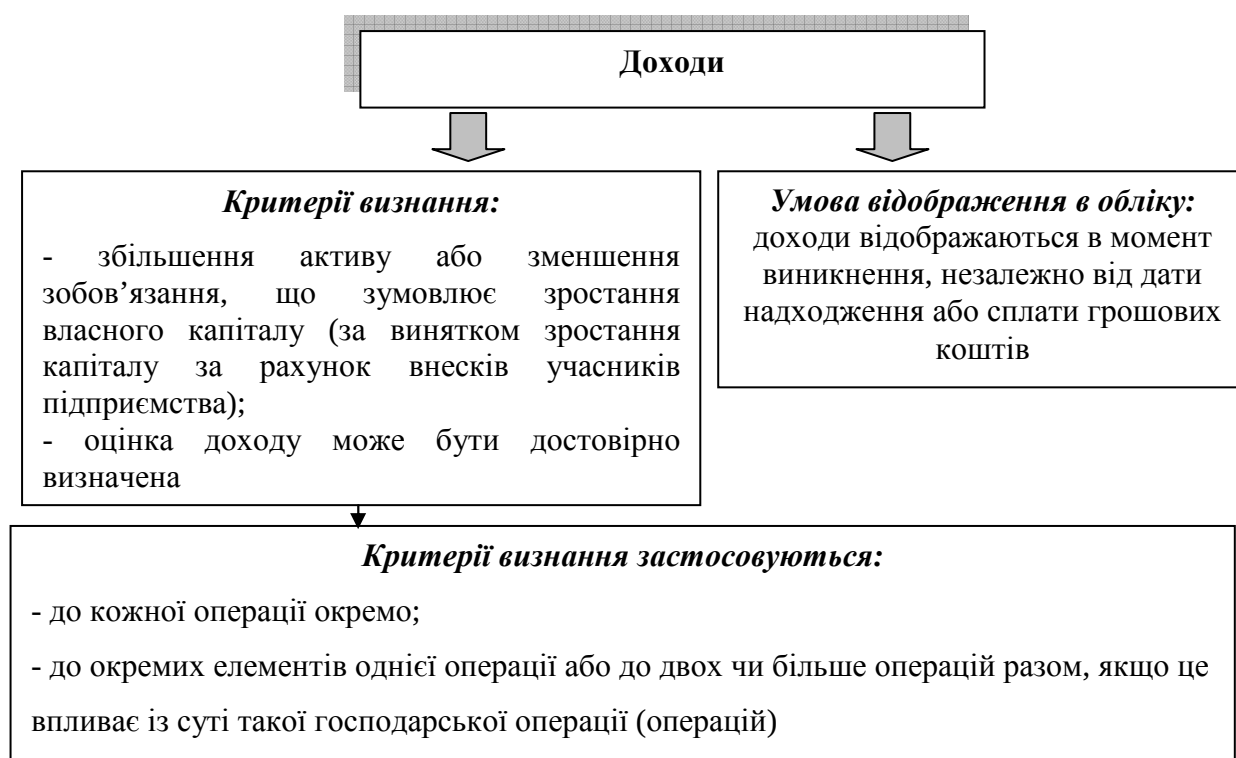


Рис. 21.1 – Визнання доходу підприємства за П(С)БО 15

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

1. Сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів.
2. Сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо.
3. Сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
4. Сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
5. Сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором.
6. Надходження, що належать іншим особам.
7. Надходження від первинного розміщення цінних паперів.

Рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», як і рахунки 9 класу «Витрати діяльності», призначені для складання Звіту про фінансові результати. Для кожної статті Звіту передбачено окремий рахунок: 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі» тощо.

21.2. Облік фінансового результату діяльності підприємства

Фінансовий результат діяльності підприємства характеризується показником прибутку (або збитку), рис. 21.2.

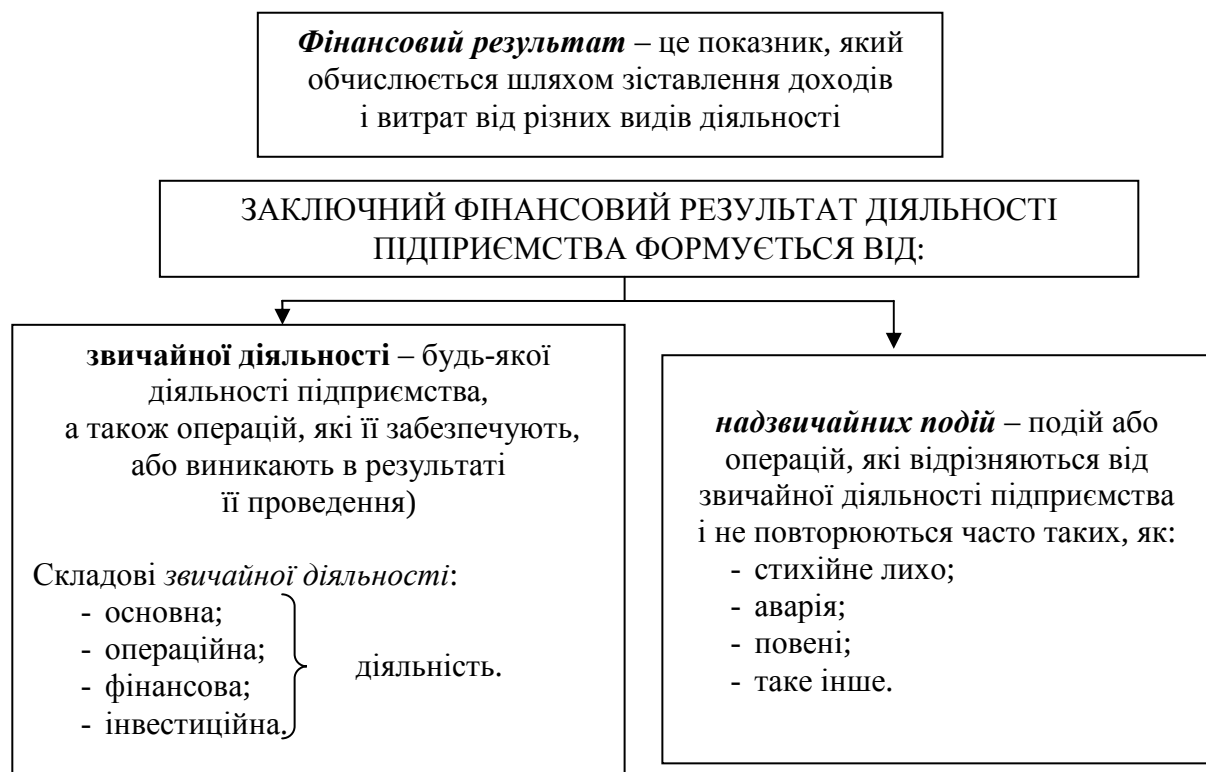


Рис. 21.2 – Поняття фінансового результату

Загальне визначення прибутку зводиться до збільшення капіталу в результаті ведення господарської діяльності. Однак у бухгалтерському обліку перевагу надають терміну «чистий прибуток», що визначається як різниця між чистими доходами і валовими витратами.

Обсяг прибутку підприємство одержує від основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій, рис. 21.3.

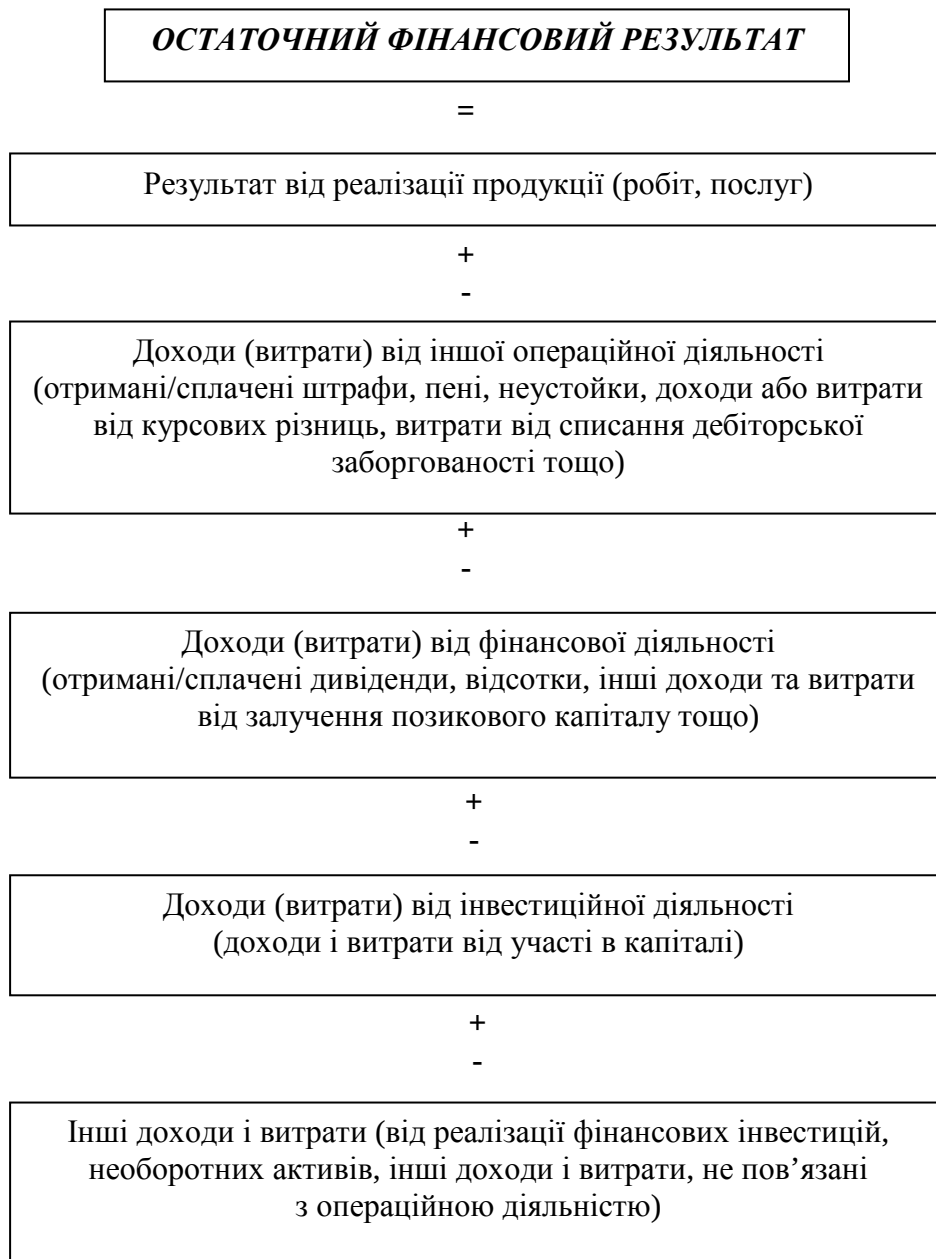


Рис. 21.3 – Порядок визначення фінансового результату за формою 2 «Звіт про фінансові результати»

Для обліку фінансових результатів використовують рахунки 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», рис. 21.4.

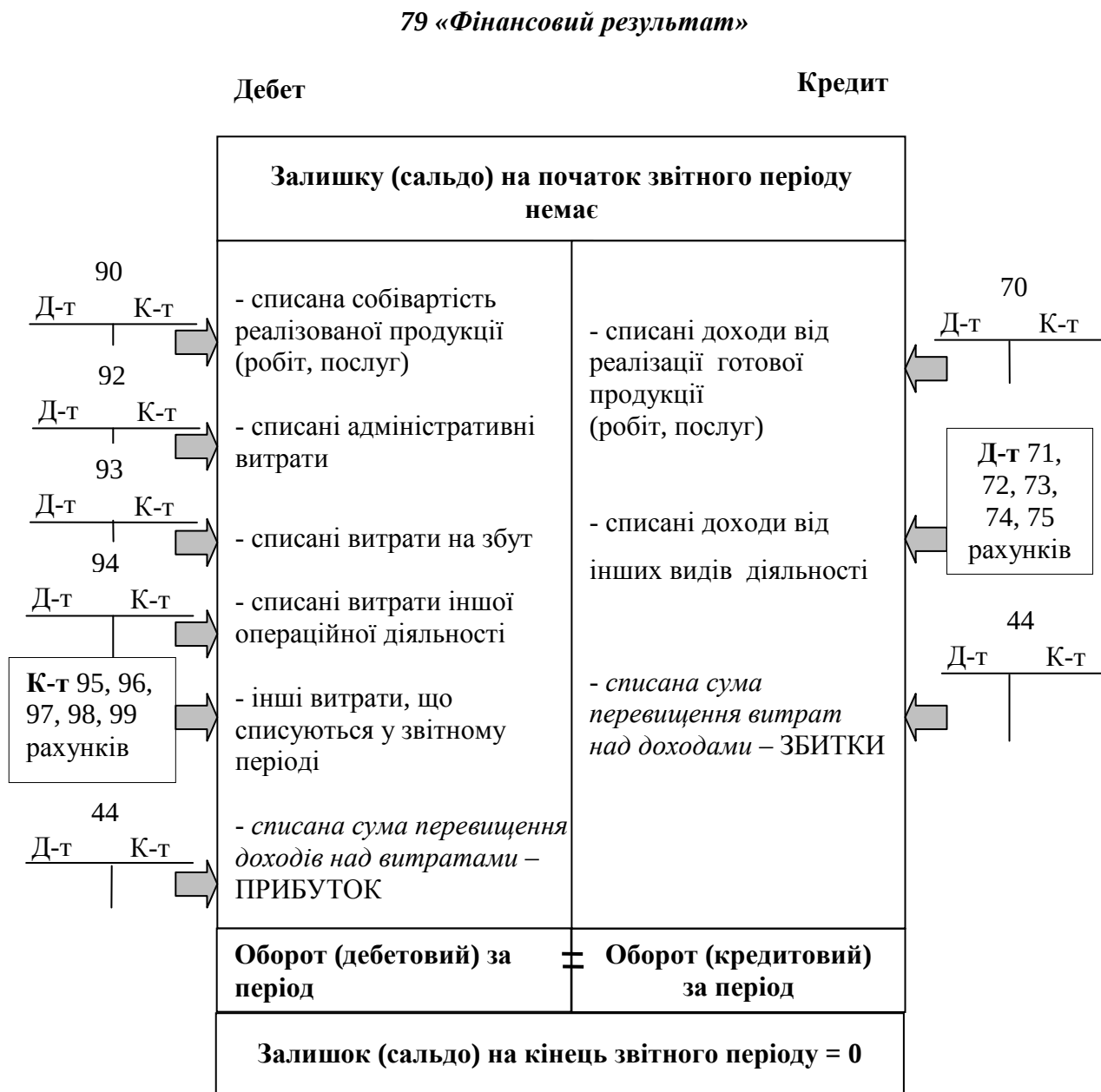


Рис. 21.4 – Порядок визначення фінансового результату на 79 рахунку

Контрольні питання

1. Як підприємства отримують доходи? Які умови визнання доходу Ви знаєте?
2. Які рахунки використовуються для обліку доходів?
3. За яким(и) П(С)БО визначається фінансовий результат?
4. Який порядок застосовується щодо визначення прибутку чи збитку?

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський Кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 р. (редакція від 11.02.2010 року) / <http://code.leschishin.org/ec/ec14.php>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України. – К., 16.07.1999 р. № 996-XIV. / <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
3. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.94 р. № 334/94-ВР (із змінами та доповненнями) / <http://www.nau.kiev.ua>
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Пер. з англ. / За ред. С.Ф. Голова. – К.: ФПБАУ, 2001. – 1272 с.
5. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку №№ 1–12, 14–16 і 25 / <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu/>
6. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. / <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>.
7. Порядок подання фінансової звітності. Затверджено постановою Кабінету міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. / <http://www.nau.kiev.ua>
8. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291. (із змінами і доповненнями, останні з яких унесено наказом Міністерства фінансів України від 14.10.2008 р. № 1238) / http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/plan_sch/
9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. (Із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів станом на 25.09.2009) / <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>
10. Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та

розрахунків. Наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 (із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів станом на 05.08. 2010 р.). / <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0202-94>

11. Про Вказівки про склад та порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами. Наказ Міністерства фінансів України від 31.05.1996 р. № 112. / <http://www.nau.kiev.ua/nau10/ukr/getcnt.php?uid=1034.606.0&nobreak>

12. Бухгалтерський облік. Навч. посібник. / За заг. ред. Вериги Ю.А. – К: Центр учбової літератури, 2008. – 396 с.

13. Васюта-Беркут О.І. та ін. Теорія бухгалтерського обліку. Навч. посібник. / О.І. Васюта-Беркут, Г.Ф. Шепітко, Н.О. Ромашевська; За заг. Ред. В.Б. Захожая. – 2-ге вид., стереотип. – К.: МАУП, 2003. – 172 с.

14. Верига Ю.А., Левченко З.М., Ватуля І.Д. Звітність підприємств. 2-ге вид., доп. і переробл. Навч. посібник. – К: Центр учбової літератури, 2008. – 776 с.

15. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / За ред. Кужельного М.В. 6-е вид. – К: А.С.К., 2003. – 266 с.

16. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку. Монографія. – К. Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

17. Жадько К.С., Семенюта В.В., Олійник Л.Ш. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях. Навч. посібник. – К: Центр учбової літератури, 2008. – 112 с.

18. Ленъ В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: 3-е вид. Навчальний посібник. – К: Центр учбової літератури, 2008. – 608 с.

19. Лишиленко А.В. Бухгалтерский учет. Учебник. – К: Центр учебной литературы. – 2006. – 712 с.

20. Маляревський Ю.Д., Отенко В.І, Понікаров В.Д., Серікова Т.М. Теорія бухгалтерського обліку. Навч. посібник. – Х.: Вид. ХДЕУ, 2001. – 372 с.

- 21.** Матвіїв М.Я. Бухгалтерський облік на малих підприємствах за різними формами. Навчальний посібник. К: Центр навчальної літератури, 2004. – 352 с.
- 22.** Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 368 с.
- 23.** Сопко В.В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів): Навчальний посібник. – К: Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.
- 24.** Стельмашук А.М., Смоленюк П.С. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. - К: Центр учбової літератури, 2007. – 528 с.
- 25.** Теория бухгалтерского учета. Учебник для студ. экон. спец. вузов I-IV уровней аккредитации. / Нар. Укр. акад.; Авторы: А.Ф. Кондратьева и др., Под общ. ред. А.Ф. Кондратьевой. – Х.: Фолио, 2002. – 271 с.
- 26.** Чебанова Н.В. Теорія бухгалтерського обліку. Підручник. – Х.: УкрДАЗТ, 2004. – 246 с.
- 27.** Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

Навчальне видання

ВАСИЛЕВСЬКА Надія Євгеніївна

Конспект лекцій з дисципліни **«Бухгалтерський облік»** (для студентів 2 і 3 курсів денної та 3 курсу заочної форм навчання напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит»).

Редактор *З. І. Зайцева*

Комп'ютерне верстання *І. В. Волосожарова*

План 2009, поз. 158 Л

Підп. до друку 02.12.2010 р.

Формат 60x84 1/16

Друк на ризографі

Ум. друк. арк. 6,0

Тираж 50 пр.

Зам. №

Видавець і виготовлювач:

Харківська національна академія міського господарства,
вул. Революції, 12, Харків, 61002

Електронна адреса: rectorat@ksame.kharkov.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:

ДК № 731 від 19.12.2001